

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

Luisa de Brito Dutra Souto

DA SUBSUNÇÃO DA CONTRATAÇÃO DE ACESSO A SOFTWARES
DISPONIBILIZADOS EM NUVEM (*SOFTWARES AS A SERVICE*) ÀS
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS E ISS

Brasília
2013

Luisa de Brito Dutra Souto

DA SUBSUNÇÃO DA CONTRATAÇÃO DE ACESSO A SOFTWARES
DISPONIBILIZADOS EM NUVEM (*SOFTWARES AS A SERVICE*) ÀS
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS E ISS

Monografia apresentada como requisito parcial
para a obtenção do grau de Bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília.

Orientador: Prof. Valcir Gassen

Brasília
2013

Luisa de Brito Dutra Souto

DA SUBSUNÇÃO DA CONTRATAÇÃO DE ACESSO A SOFTWARES
DISPONIBILIZADOS EM NUVEM (*SOFTWARES AS A SERVICE*) ÀS
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS E ISS

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela banca examinadora composta por:

VALCIR GASSEN

Professor Doutor e Orientador

GUILHERME BICALHO

Professor Especialista e Examinador

ROBERTA SIMÕES NASCIMENTO

Professora Especialista e Examinadora

*A minha família,
que sempre esteve ao meu lado
e me apoiou em cada batalha,
com fé, carinho e paciência.*

RESUMO

Concebido como um modelo que viabiliza o acesso remoto e sob demanda a um conjunto de soluções compartilhado em rede, o cloud computing tem como ideia central a total virtualização dos recursos computacionais. Embora já tenha sido criado há algumas décadas, o sistema vem se popularizando nos últimos anos, angariando adeptos em todo o mundo, sobretudo devido à redução de custos que sua adoção oferece aos usuários com relação aos meios tradicionais de contratação de recursos ofertados pelo mercado. Entretanto, em meio ao pleno crescimento do setor, ainda não se sabe ao certo de que maneira a área pode ser tributada, principalmente em função da ausência de legislação específica sobre o tema, bem como de conceitos ou classificações que determinem com precisão mínima a natureza jurídica de cada uma das modalidades de cloud computing. Nesse contexto, o presente trabalho busca realizar uma análise da concreção da contratação do *Software as a Service*, uma das modalidades ofertadas em nuvem, às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, seja mediante o estudo da natureza jurídica da categoria ou a seleção de conclusões jurisprudenciais e doutrinárias aplicáveis ao caso.

Palavras-chave: CLOUD COMPUTING (COMPUTAÇÃO EM NUVEM), SOFTWARE AS A SERVICE, TRIBUTAÇÃO, ICMS, ISS.

SUMÁRIO

Introdução	7
Capítulo 1 – Noções introdutórias.....	9
1.1. Conceito de cloud computing (computação na nuvem).....	9
1.2. Modelos de implementação do cloud computing	11
1.3. Comércio eletrônico (<i>e-commerce</i>) e o cloud computing.....	13
1.4. Características essenciais da computação em nuvem	15
1.5. Modalidades de cloud computing	16
1.5.1. “ <i>Infrastructure as a Service</i> ” (Infraestrutura como serviço – IaaS).....	16
1.5.2. “ <i>Platform as a Service</i> ” (Plataforma como serviço – PaaS)	17
1.5.3. “ <i>Software as a Service</i> ” (Software como serviço – SaaS)	18
1.6. Conceito e tratamento jurídico do software	19
1.7. Licença ou cessão do direito de uso de software	22
1.8. A licença de uso e o <i>Software as a Service</i>	28
Capítulo 2 – Da subsunção da contratação de SaaS à hipótese de incidência do ICMS.....	31
2.1. Breves considerações acerca da fenomenologia da incidência tributária	31
2.2. Regra-matriz do ICMS	33
2.3. Hipótese de incidência do ICMS- Mercadoria.....	34
2.4. O direito de uso como mercadoria passível de circulação e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	40
Capítulo 3 – Da incidência de ISS sobre a contratação de SaaS.....	50
3.1. A hipótese de incidência do ISS	50
3.2. O <i>Software as a Service</i> e a prestação de serviço	54
3.3. A contratação de SaaS e a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação	63
3.4. Do enquadramento da contratação de SaaS na Lista Anexa à LC 116/03.....	65
Conclusão	69
Referências Bibliográficas	72
Acesso Eletrônico	75

Introdução

O vertiginoso desenvolvimento da indústria da Tecnologia da Informação, com vistas a atender o crescimento em massa da demanda mundial por dados e informações, tem motivado a criação e oferta de uma série de novas soluções virtuais ao usuário, que procura uma estrutura tecnológica inovadora e confiável.

Por outro lado, a necessidade crescente de recursos informáticos está atrelada ao dispêndio com elevados investimentos na aquisição e manutenção desses ativos, o que se tornou um empecilho para empresas e particulares. O custo fica ainda mais alto se levarmos em conta fatores como a facilidade com que tais produtos se tornam obsoletos, sendo facilmente substituídos por outros que atendam de maneira mais específica e precisa aos interesses dos usuários.

Em meio à busca pela redução de gastos e por uma solução ao cenário apresentado, muitas empresas passaram a adotar o cloud computing – modelo pelo qual o acesso aos recursos computacionais contratados pelo usuário ocorre remotamente, via internet, mediante o pagamento de taxa periódica com base no uso –, uma realidade que faz parte do cotidiano de todos os usuários da internet, embora a maioria não se dê conta disso. Entretanto, a rápida popularização do sistema traz à tona muitas dúvidas no que diz respeito à sua tributação, sobretudo em função da ausência de regulamentação tributária específica.

É que, mesmo nesse contexto de constantes alterações tecnológicas, verifica-se que o aparato normativo cível e tributário *“pouco avançou para acobertar, proteger, e classificar os inúmeros contratos atípicos que vem surgindo, e que podem gerar um risco futuro de autuação fiscal por falta de classificação correta da área contábil, tributária e fiscal da empresa, e recolhimento menor dos tributos”*¹.

Com isso, mostra-se quase insustentável o nível de insegurança jurídica com o qual as empresas que trabalham no ramo ou aqueles que fazem uso desse sistema têm de lidar, apresentando-se como única alternativa à frequente incerteza da obrigação tributária a elaboração de ampla argumentação no caso de fiscalizações decorrentes do não recolhimento, bem como o acompanhamento de eventuais mudanças na legislação. Ademais, ressalte-se que existem diversas modalidades de cloud computing, o que obriga as companhias a estudarem

¹ IIZUKA, André Sussumu. **Tributação do cloud computing é uma incógnita**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-13/andre-iizuka-tributacao-servico-cloud-computing-incognita>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

exaustivamente todas as possíveis formas de enquadramento tributário das operações realizadas. Nesse sentido, a observação de GAIA, BARROS e ANASTASSIADIS:

“Em suma, a ausência de legislação que contemple os novos negócios dificulta seu tratamento jurídico, do que resulta a natural dificuldade de enquadramento das novas operações nas hipóteses tributárias. Além disso, os contratos são atípicos e, muitas vezes, complexos (mais de uma operação na mesma contratação), o que recomenda uma análise de cada caso concreto”².

Ante as mencionadas dificuldades, o presente estudo tem como escopo a análise da conformação da contratação de *Softwares as a Service* (SaaS), uma das modalidades de cloud computing, às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS.

Assim, num primeiro momento, ofereceremos um breve panorama do universo em que se insere a computação na nuvem e, em consequência o SaaS, bem como do tratamento jurídico dispensado aos softwares, o que nos ajudará a compreender com maior facilidade os diversos aspectos da natureza jurídica *sui generis* da modalidade.

Em seguida, com fundamento em tais referenciais, passaremos a analisar propriamente a possibilidade de subsunção da contratação do SaaS às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, não sem antes esboçar uma visão geral sobre a fenomenologia da incidência tributária e apresentar os critérios materiais que compõem o arquétipo constitucional de ambos os gravames.

Por fim, ressalte-se que, devido à ausência de estudos densos que tratem especificamente do cloud computing e sua tributação, buscar-se-á a todo o tempo traçar semelhanças e buscar conexões entre a tributação do *Software as a Service* e a do software tradicional, essa última já exaustivamente apreciada pela doutrina, sem deixar de manter sempre em mente as peculiaridades da categoria objeto de nosso estudo, expostas durante a primeira parte desta monografia. Assim, aplicaremos às contratações de SaaS algumas conclusões baseadas (i) na análise de vertentes doutrinárias acerca da distribuição de software tradicional, mediante comércio eletrônico indireto ou por transferência eletrônica de dados, e (ii) nas ponderações e precedentes que ilustram as orientações adotadas do Supremo Tribunal Federal.

² GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. Tributação da computação em nuvem. **Informativo Jurídico Consulex**, v. 26, n. 28, jul. 2012.

Capítulo 1 – Noções introdutórias

1.1. Conceito de cloud computing (computação na nuvem)

Não são novidade os diversos obstáculos com que se deparam aqueles que pretendem encontrar uma definição precisa de ferramentas ou sistemas criados e constantemente modificados pelos cada vez mais velozes avanços no campo Tecnologia da Informação. Como não poderia deixar de ser, neste estudo essa dificuldade se mostra igualmente presente durante a busca por uma acepção de cloud computing, cumulada ainda com certa preocupação em manter-se distância de uma conceituação excessivamente técnica e abarrotada de explicações complexas e desnecessárias aos propósitos deste trabalho.

Assim, esse tópico pretende apenas fornecer os contornos conceituais necessários para que se identifiquem as principais características das atividades passíveis de contratação mediante cloud computing, informação que possibilitará a análise de uma eventual subsunção ou não dessas atividades às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS.

Em termos gerais, o ambiente de cloud computing (computação nas nuvens) se baseia em uma rede de servidores que, interligados virtual ou fisicamente, formam “*um conjunto de recursos com capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, plataformas, aplicações e serviços disponibilizados na internet*”³ ou mesmo em redes particulares. De acordo com SANTOS, “*em um ambiente de cloud computing, o computador deixa de ser o ‘depósito’ onde estão localizados todos os dados ou softwares [...] para ser o veículo que levará o usuário até o local onde estes dados estão efetivamente armazenados*”: a nuvem⁴.

Cabe transcrever o conceito de cloud computing utilizado pelo *National Institute of Standards and Technology* (NIST), agência do Departamento de Comércio norte-americano que trabalha em conjunto com a indústria para desenvolver e aplicar tecnologias, medidas e padrões:

“Cloud computing é um modelo que viabiliza o acesso onipresente, conveniente e sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos

³ TAURION, Cezar. **Cloud Computing**: Computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 2.

⁴ SANTOS, Eduardo Barboza dos. **Conflito de competência entre as hipóteses materiais de incidência de ICMS e ISS na Cloud Computing-Software as a Service**. Dissertação (Graduação) - Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/36538>>. Acesso em: 22 jan. 2013. p. 15.

computacionais configuráveis (como redes, servidores, armazenamento, aplicações e serviços) que podem ser rapidamente adquiridos e liberados com mínimo esforço gerencial ou interação com o provedor de serviços”⁵.

A ideia central do cloud computing é a virtualização dos recursos encontrados em um computador, de modo que esses possam ser acessados remotamente por meio de qualquer computador com acesso àquela nuvem, além da possibilidade de contratação das atividades ofertadas de acordo com as demandas individuais de cada usuário.

Nesse sentido, resume GAIA:

“a ‘computação em nuvem’ consiste na oferta de serviços, em ambiente de internet, que envolvem processamento de dados, utilização de softwares, armazenamento de dados e outros, que não requerem conhecimento, do consumidor, quanto à localização física e configuração do sistema que presta os serviços. O usuário contrata a utilidade, muitas vezes a partir de computadores com pouca capacidade de memória (computadores ‘magros’), justamente porque operará softwares e arquivos de forma remota (não há download) e sem uma localização física específica e pré-definida (arquivos e programas podem ser remanejados de acordo com as necessidades do prestador)”^{6 7}.

Os benefícios oferecidos pelo modelo são sintetizados por SOUSA, MOREIRA E MACHADO da seguinte forma:

“O modelo de computação em nuvem foi desenvolvido com o objetivo de fornecer serviços de fácil acesso e de baixo custo e garantir características tais como disponibilidade e escalabilidade. Este modelo visa fornecer, basicamente, três benefícios. O primeiro benefício é reduzir o custo na aquisição e composição de toda infra-estrutura requerida para atender as necessidades das empresas, podendo essa infra-estrutura ser composta sob demanda e com recursos heterogêneos e de menor custo. O segundo é a flexibilidade que esse modelo oferece no que diz respeito à adição e troca de recursos computacionais, podendo assim, escalar tanto em nível de recursos de hardware quanto software para atender as necessidades das empresas e usuários. O último benefício é prover uma abstração e facilidade de acesso aos usuários destes serviços. Neste sentido, os usuários dos serviços não

⁵ Trecho original: “Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction”. ESTADOS UNIDOS. National Institute Of Standards And Technology. **Guidelines on security and privacy in public Cloud Computing**. Gaithersburg: 2011. Disponível em: <<http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-144/SP800-144.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

⁶ Conforme veremos no próximo tópico, a internet é meio para se acessar nuvens públicas, mas não é sinônimo de nuvem; existem, ainda, nuvens privadas e mistas.

⁷ GAIA, op. cit., 2012.

precisam conhecer aspectos de localização física e de entrega dos resultados destes serviços”⁸.

Desse modo, percebe-se que o sistema de nuvem oferece praticidade ao usuário, afastando-o das complicações e encargos que envolvem a utilização dos recursos de um computador, tais como instalação e licenciamento de softwares, configuração de sistemas e armazenamento e processamento de dados. Nesse contexto, nuvem foi o termo escolhido para simbolizar a abstração e virtualização do sistema de cloud computing, em que recursos são alocados em servidores a que se tem acesso por meio de uma rede.

A ideia é parecida com a do fornecimento de energia elétrica: ao ligar um aparelho na tomada, o usuário do serviço de energia elétrica espera tão-somente usufruir da eletricidade pela qual paga, sem precisar, para tanto, conhecer de modo aprofundado o funcionamento da rede elétrica. Esse mesmo raciocínio pode ser aplicado ao modelo de cloud computing, uma vez que o que se busca com sua adoção é a disponibilização de recursos ao usuário de acordo com suas necessidades, sem que com isso ele precise assumir encargos que exijam conhecimento técnico em informática.

1.2. Modelos de implementação do cloud computing

Os modelos de implementação do cloud computing estão relacionados ao nível de restrição de acesso à nuvem, fator que, por sua vez, “*depende do processo de negócios, do tipo de informação e do nível de visão desejado*”⁹. Fala-se, assim, em nuvens privadas, comunitárias, públicas e mistas.

A nuvem privada (*private cloud*) difere-se por ter seu acesso restrito a determinada corporação, que mantém sob seu domínio ou de terceiro a organização, construção e administração dessa rede e de todo o sistema de cloud computing. É típico do modelo o emprego de políticas de acesso aos recursos, o que ocorre mediante gerenciamento de redes, configurações dos provedores e utilização de tecnologias de autenticação e autorização.

Sobre a espécie, EMERSON ALECRIM ressalta:

⁸ SOUSA, Flávio; MOREIRA, Leonardo; MACHADO, Javam. **Computação na nuvem: Conceitos, tecnologias, aplicações e desafios**. Disponível em: <<http://www.ufpi.br/subsiteFiles/ercemapi/arquivos/files/minicurso/mc7.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

⁹ Ibid..

“A necessidade de segurança e privacidade é um dos motivos que levam uma organização a adotar uma nuvem privada. Em serviços de terceiros, cláusulas contratuais e sistemas de proteção são os recursos oferecidos para evitar acesso não autorizado ou compartilhamento indevido de dados. Mesmo assim, uma empresa pode ter dados críticos por demais para permitir que outra companhia responda pela proteção e disponibilização destas informações. Ou, então, a proteção oferecida pode simplesmente não ser suficiente. Em situações como estas é que o uso de uma nuvem privada se mostra adequado.

Uma nuvem privada também pode oferecer a vantagem de ser ‘moldada’ com precisão às necessidades da companhia, especialmente em relação a empresas de grande porte. Isso porque o acesso à nuvem pode ser melhor controlado, assim como a disponibilização de recursos pode ser direcionada de maneira mais eficiente, aspecto que pode impactar diretamente na rotina corporativa”¹⁰.

Ademais, cabe mencionar que, como dono da infraestrutura da nuvem privada, o usuário possui total controle sobre a execução das aplicações, o que não ocorre num *datacenter* privado virtual.

A nuvem comunitária, por sua vez, tem sua infraestrutura *“compartilhada por diversas organizações e suporta uma comunidade específica que partilha as preocupações (por exemplo, missão, requisitos de segurança, política e considerações sobre adimplemento)”¹¹*. Assim como na nuvem privada, pode ser administrada pelas mesmas organizações que a utilizam ou por um terceiro.

Modelo oposto aos apresentados, a nuvem pública é aquela cuja infraestrutura está disponível ao público em geral via internet, de modo que os recursos oferecidos por cloud computing podem ser contratados por qualquer usuário. Seu sistema é composto pelo usuário, pessoa física ou jurídica, e pelo servidor externo, que oferece soluções em cloud computing. Vale lembrar que a disponibilidade para contratação por rede pública não se confunde com a gratuidade da prestação ou com sua ampla disponibilização mediante o simples acesso à internet.

Há, por fim, a nuvem mista, um tipo híbrido que direciona determinadas aplicações a nuvens públicas e outras a nuvens privadas, permitindo não só o resguardo de certas informações, mas também a portabilidade de dados e aplicações e, conseqüentemente, a manutenção dos níveis de serviço *“mesmo que haja flutuações rápidas na necessidade dos recursos”¹²*.

¹⁰ ALECRIM, Emerson. **O que é cloud computing (computação nas nuvens)?** Disponível em: <<http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

¹¹ ESTADOS UNIDOS, op. cit., 2011.

¹² IIZUKA, op. cit..

Apresentados os modelos de implementação, note-se que as únicas operações capazes de ensejar dúvida acerca de um possível enquadramento na hipótese de incidência do ICMS e do ISS são aquelas realizadas entre usuário e provedor externo de soluções em cloud computing, isto é, as que envolvam a contratação de recursos ofertados em nuvens públicas¹³. Essa dúvida não está presente, por exemplo, nos casos em que o usuário dispõe e gerencia a própria nuvem (*private cloud* ou *community cloud*), quando sequer se cogita o pagamento desses gravames, por total falta de proximidade entre o fato e as hipóteses de incidência.

Dessa forma, este trabalho cuidará tão-somente da análise de operações que envolvam a contratação de um servidor externo de SaaS via internet (seja por *public cloud* ou *hybrid cloud*).

1.3. Comércio eletrônico (*e-commerce*) e o cloud computing

O comércio eletrônico (*e-commerce*) abrange transações comerciais realizadas por meios eletrônicos, sendo essencial à sua caracterização a troca de mensagens via elétrons entre fornecedor e consumidor¹⁴. Nesse sentido, NASCIMENTO define o comércio eletrônico como uma “*versão atualizada e informatizada dos tradicionais negócios ou lojas comerciais*” na qual é possível, de acordo com a demanda dos consumidores, adquirir produtos e serviços por meio da internet, “*plataforma de lançamento do comércio eletrônico (e-commerce ou cybercommerce), sem a qual não é possível a existência do comércio eletrônico*”¹⁵.

Perceba-se que o comércio eletrônico não engloba as relações comerciais estabelecidas por meio de aparelhos eletrônicos, como o fax ou o telefone, mas somente aquelas que se originam de estabelecimentos virtuais de comércio¹⁶. Desse modo, o *e-commerce* somente ocorre mediante a utilização da internet, rede mundial de computadores que funciona como meio rápido de comunicação e de troca de informações, interligando usuários e encurtando distâncias. É esse o caso dos recursos em cloud computing ofertados em nuvens públicas, como o SaaS, objeto de estudo desta monografia.

¹³ Nesse sentido o entendimento de SANTOS, para quem é somente “*na nuvem pública que ocorre a manifestação da capacidade contributiva que poderá incidir a tributação*” (SANTOS, op. cit., 2011, p. 16).

¹⁴ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 29.

¹⁵ NASCIMENTO, Carlos Eduardo do. **Direito Tributário Virtual: A concorrência no comércio eletrônico**. 1 ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2009. p. 90.

¹⁶ CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 32.

Com relação à qualificação do comprador como consumidor final ou como mediador comercial do produto, é possível classificar o comércio eletrônico em *business-to-consumer* e em *business-to-business*.

O comércio eletrônico *business-to-consumer* ocorre quando a relação comercial via internet se estabelece entre o fornecedor de um produto e seu destinatário final, isto é, a pessoa jurídica ou física que utilizará o bem para uso próprio. Já o comércio eletrônico *business-to-business* apenas transfere o bem das mãos do fornecedor para as de outro comerciante, que efetivou a transação comercial não para fazer uso do produto, como um destinatário final, mas para inseri-lo em seus negócios, seja como objeto de revenda ou insumo à produção de novas mercadorias.

Pode-se ainda classificar o comércio eletrônico com base na forma com que o produto vendido eletronicamente é entregue ao seu comprador. É que a entrega de um bem depende de sua natureza corpórea ou incorpórea, o que gera a distinção entre o comércio eletrônico direto e o indireto. Sobre a classificação, CEZAROTI ensina:

“Os adjetivos ‘direto’ e ‘indireto’ são utilizados como sinônimos de imediato ou não, ou seja, dizem respeito à existência ou não de intermediários que prestarão ao fornecedor o serviço de entrega do bem contratado ao consumidor. Na hipótese de a entrega do bem ser feita por meios eletrônicos, não há um intermediário perceptível entre fornecedor e consumidor; na hipótese de a entrega do bem ser feita pelos meios tradicionais, haverá um intermediário para a realização da entrega do bem ao consumidor (transportador)”¹⁷.

Há, portanto, uma restrição no tipo de bem negociado no comércio eletrônico direto (ou próprio), uma vez que a entrega eletrônica de um produto só é possível quando se trata de bem intangível. Por outro lado, no comércio eletrônico indireto (ou impróprio), embora o contrato de compra e venda de determinado bem seja celebrado via internet, a entrega do produto ocorre fisicamente, uma vez que se cuida de bem tangível. Nessa espécie se destacam as magazines virtuais, versões *online* de estabelecimentos comerciais que oferecem pela internet os mesmos itens tangíveis do comércio tradicional¹⁸.

As diferenças entre comércio eletrônico direto e indireto – e, consequentemente, entre bens tangíveis e intangíveis – resultam em amplas discussões em torno do conceito de mercadoria para fins de recolhimento do ICMS-Mercadoria e, por conseguinte, podem ser vistas como critério para uma eventual distinção tributária. O assunto é abordado no próximo

¹⁷ Ibid., p. 32.

¹⁸ SANTOS, op. cit., 2011, p. 22.

capítulo, que analisa a possibilidade de enquadramento da contratação de SaaS na hipótese de incidência do ICMS.

1.4. Características essenciais da computação em nuvem

O sistema de cloud computing possui cinco vantagens sobre os outros modelos, chamadas de características essenciais: *self-service* sob demanda, amplo acesso, *pooling* de recursos, elasticidade rápida e serviço medido, atributos de fundamental importância para a compreensão da natureza jurídica dos recursos ofertados pelo modelo de nuvem.

O *self-service* sob demanda é a possibilidade de aquisição dos recursos oferecidos em cloud computing (como tempo de processamento no servidor ou armazenamento na rede, por exemplo) conforme o interesse do usuário, sem necessidade de interação humana com o provedor da solução. Essa característica permite que os usuários personalizem seus perfis, reconfigurando diretamente o hardware e o software de uma nuvem para melhor atendê-los.

Com o amplo acesso, os recursos são disponibilizados via internet e acessados por mecanismos padronizados, tais como celulares e laptops. O acesso à nuvem exige apenas a instalação de softwares clientes leves conhecidos como navegadores de internet, por meio do qual os usuários podem se conectar à rede e, por consequência, à nuvem.

A menção a um “*pooling* de recursos” implica dizer que os recursos computacionais ofertados em cloud computing são virtual e fisicamente organizados, alocados e realocados a fim de atender à demanda de múltiplos usuários. O acesso a tais recursos não está vinculado à necessidade de conhecimento de sua localização física, de modo que os usuários somente são capazes de indicar a localização em um alto nível de abstração (país, estado ou *datacenter*) – um usuário não pode precisar, portanto, o local da nuvem em que se encontram os recursos.

A abstração, isto é, o distanciamento entre o local em que se encontra a nuvem (fisicamente) e o usuário, possibilita um novo modelo em que o computador deixa de ser um espaço de armazenamento de informações e assume a função de meio para acesso a tais dados. Assim, se antes a pouca memória de um computador poderia limitar a instalação de programas e o download de informações, a contratação de aplicativos ou locais para armazenamento de dados virtuais funciona como uma extensão da capacidade computacional de acordo com as necessidades do usuário ¹⁹.

¹⁹ SOSINSKY, Barrie. **Cloud Computing Bible**. 1 ed. Indianapolis, U.S., Indiana. Wiley Publishing. 2010. p. 4.

A elasticidade rápida, uma das mais importantes características do modelo de nuvem, possibilita que recursos sejam adquiridos de forma rápida e elástica, em algumas situações automaticamente, caso haja aumento da demanda, e descontratados caso haja retração de demanda: o usuário pode adquirir recursos em qualquer quantidade e a qualquer momento, o que lhe dá a impressão de uma disponibilidade ilimitada.

Por fim, no que tange ao “serviço medido”, tal característica impõe que o uso dos recursos computacionais oferecidos via cloud computing seja controlado e otimizado por meio de um sistema de medição apropriado à atividade contratada (tais como quantidade de dados armazenados e processados, largura de banda e contas de usuários ativas).

Aqui cabe mencionar que, como contraprestação ao acesso aos recursos computacionais fornecidos pelos provedores por meio da nuvem, o usuário desembolsa um valor não-fixo e periódico (pagamento anual, semestral, mensal ou semanal, conforme se estabeleça em contrato), sempre com base no uso. Por isso, o monitoramento do uso dos recursos é exposto ao usuário e ao provedor de modo transparente e funciona como base para o pagamento: o valor a ser pago é determinado a partir da medição do uso para um determinado e pré-acordado período.

1.5. Modalidades de cloud computing

De acordo com o NIST, é possível distinguir três modalidades de recursos ofertados em cloud computing, quais sejam: *Infrastructure as a Service* (Infraestrutura como serviço – IaaS), *Platform as a Service* (Plataforma como serviço – PaaS) e *Software as a Service* (Software como serviço – SaaS), sendo essa última a modalidade objeto desse trabalho.

1.5.1. “*Infrastructure as a Service*” (Infraestrutura como serviço – IaaS)

O modelo *Infrastructure as a Service* (IaaS) consiste na contratação, de acordo com a demanda imediata do usuário, de uma infraestrutura instalada num ambiente virtual localizado fisicamente na empresa fornecedora. Essa infraestrutura geralmente abrange hospedagem de capacidade computacional e armazenamento de dados. Assim, o contrato de IaaS disponibiliza memória em um servidor externo ao usuário de forma dinâmica, mantendo o formato *pay as you go* (pagamento apenas com relação ao espaço efetivamente utilizado).

Sobre o modelo, SOUSA, MOREIRA e MACHADO destacam:

“O IaaS é parte responsável por prover toda a infra-estrutura necessária para a PaaS e o SaaS. O principal objetivo do IaaS é tornar mais fácil e acessível o fornecimento de recursos, tais como servidores, rede, armazenamento e outros recursos de computação fundamentais para construir um ambiente de aplicação sob demanda, que podem incluir sistemas operacionais e aplicativos. [...] Em geral, o usuário não administra ou controla a infra-estrutura da nuvem, mas tem controle sobre os sistemas operacionais, armazenamento e aplicativos implantados, e, eventualmente, seleciona componentes de rede, tais como firewalls”²⁰.

Embora o IaaS seja apresentado no mercado como um serviço que tem como atividade preponderante o armazenamento de dados digitais²¹, não existe consenso quanto a sua natureza e ao tratamento jurídico que lhe deve ser atribuído, de modo que há quem classifique a modalidade como locação de espaço virtual. De acordo com o entendimento de ANASTASSIADIS²², mesmo o definitivo enquadramento do IaaS como serviço não seria suficiente para que findar a discussão acerca de sua tributação: nesse caso, restaria ainda definir se o modelo é abarcado pela lista taxativa de serviços sobre os quais incide ISS. Desta forma, o debate se deslocaria para um possível enquadramento do IaaS, por interpretação extensiva, nas categorias “processamento de dados e congêneres”, “suporte técnico em informática” ou “manutenção de banco de dados”, previstas pela Lei Complementar nº. 116/03²³. A contenda tributária acerca do IaaS, no entanto, não será tratada neste trabalho, que, como já dito, tem por objetivo analisar detidamente as complexidades da tributação do SaaS.

1.5.2. “Platform as a Service” (Plataforma como serviço – PaaS)

O *Platform as a Service* (PaaS) possibilita implementação, teste e desenvolvimento de outras aplicações na nuvem ao oferecer uma infraestrutura de alto nível de integração (ferramentas de desenvolvimento e colaboração entre desenvolvedores) que compreende rede, servidor, sistema operacional, linguagens de programação e ambientes de

²⁰ SOUSA, op. cit..

²¹ GAIA, op. cit., 2012, p. 16.

²² ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. **Sem lei específica e por abarcar diversas modalidades, cloud computing dificulta enquadramento tributário pelas empresas.** Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2012/sem-lei-especifica-e-por-abarcar-diversas-modalidades-cloud-computing-dificulta-enquadramento-tributario-pelas-empresas>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

²³ Ibid..

desenvolvimento para as aplicações²⁴. Assim, verifica-se que contratar PaaS equivale a locar um computador virtual para a criação de novas ferramentas, motivo pelo qual tal recurso é geralmente utilizado por usuários desenvolvedores de produtos na área da informática²⁵. Vale destacar que, nessa modalidade, “o usuário não administra ou controla a infraestrutura, mas sim as aplicações implantadas e, possivelmente, as configurações de aplicações nela hospedadas”²⁶.

Para ANASTASSIADIS, o PaaS é a modalidade de cloud computing “mais complexa em termos de tributação”, sobretudo devido à forte discussão acerca de sua natureza jurídica, não havendo consenso sobre seu enquadramento como serviço ou como forma de locação²⁷. Ademais, ainda que considerado serviço, a incidência de ISS sobre o recurso ainda divide opiniões, como discorre GAIA:

“Trata-se de serviço complexo por excelência, na medida em que envolverá, invariavelmente, o processamento de dados, o armazenamento e o licenciamento de software, além dos testes do software em desenvolvimento. Tais atividades são geralmente parte de uma mesma contratação indivisível, o que as caracteriza como meras atividades-meio do serviço principal contratado (PaaS).

Logo, ainda que o processamento e o licenciamento estejam previstos na LC 116/03, a prevalência de um serviço complexo não previsto em lei poderá vetar a incidência do ISS sobre a atividade, a não ser que se aplique também aqui uma interpretação extensiva do item que prevê o ‘processamento de dados e congêneres’”²⁸.

Relembre-se, entretanto, que este trabalho não se aprofundará na polêmica acerca da tributação da PaaS – nosso objeto de estudo é o SaaS.

1.5.3. “Software as a Service” (Software como serviço – SaaS)

De acordo com o NIST, o *Software as a Service* (SaaS) é modalidade por meio da qual o acesso remoto via internet a uma ou mais aplicações e aos recursos computacionais capazes de executá-los é oferecido sob demanda ao usuário, com o principal propósito de reduzir o custo total com o desenvolvimento, manutenção, segurança e funcionamento de hardwares e softwares, encargos atribuídos ao provedor do SaaS. O usuário não gerencia ou

²⁴ ESTADOS UNIDOS, op. cit., 2011, p. 4.

²⁵ SANTOS, op. cit., 2011, p. 18.

²⁶ SOUSA, op. cit..

²⁷ ANASTASSIADIS, op. cit..

²⁸ GAIA, op. cit., 2012, p. 16.

controla a infraestrutura do SaaS, podendo apenas modificar seleções de preferência ou configurações de aplicativos ²⁹.

Trata-se de uma evolução do modelo conhecido por ASP (*Application Service Provider*), em que o usuário adquiria o software e o instalava e processava em um provedor terceirizado ³⁰. No SaaS, entretanto, não há relação entre o usuário e o detentor dos direitos autorais do software: há apenas a disponibilização do programa de computador, sem qualquer aquisição por parte do usuário, que acessa o recurso tal como uma página na internet ³¹.

A seguir, serão enfrentadas questões impescindíveis ao estudo da adequação da operação de contratação do SaaS às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, tais como o tipo de operação em que se enquadra a relação entre usuário, provedor de SaaS e detentor dos direitos autorais sobre o software, bem como a espécie contratual em que essa se baseia, ou mesmo a inclusão do SaaS no conceito de mercadoria passível de circulação ou na definição de prestação de serviço, dentre outras. Para tanto, é necessário passar por algumas breves considerações acerca da natureza e tratamento jurídico dado ao software.

1.6. Conceito e tratamento jurídico do software

No direito pátrio, o programa de computador é tutelado pela Lei 9.609/98 (Lei do Software) e, subsidiariamente, pela Lei 9.610/98 (Lei dos Direitos Autorais), de modo que seu regime de proteção à propriedade intelectual é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos, conforme previsto pelo art. 2º da Lei 9.609/98 ³².

O art. 1º da Lei 9.609/98 (Lei do Software) define programa de computador como:

“A expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Trata-se, portanto, de bem móvel, imaterial, constituído por informações que são *“resultado de um trabalho intelectual desenvolvido em etapas sucessivas, desde a equação do*

²⁹ ESTADOS UNIDOS, op. cit., 2011, p. 4.

³⁰ SANTOS, op. cit., 2011, p. 18.

³¹ Ibid., p. 19.

³² VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direitos reais**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 638.

*problema até a elaboração do programa para solucioná-lo, redigido em linguagem compreensível pela máquina e transformável em dados materiais”*³³.

As características do software são listadas por GONÇALVES, que destaca o programa de computador como bem:

*“(a) móvel (Código Civil, art. 82), uma vez que pode ser transportado de um lugar para outro sem deterioração na sua substância ou forma;
(b) infungível (Código Civil, art. 85), visto que, pela qualidade individual de cada software e devido à sua própria natureza de obra intelectual, um software não pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade. Um software é sempre diferente do outro, salvo na óbvia hipótese de plágio (ressalte-se que não estamos falando em cópias de um mesmo software, mas em software distintos);
[...]
(d) indivisível (Código Civil, art. 87); também decido à sua natureza de obra intelectual, software é indivisível; sua divisão impediria seu perfeito funcionamento [...]
(f) principal (Código Civil, art. 92), pois existe por si próprio, independentemente da existência de uma máquina que o execute;
(g) Abstrato (Código Civil, art. 92), pois corresponde apenas e tão-somente a sequências de ideias e instruções, que, mesmo fixadas em um suporte físico para fins de armazenagem ou de utilização, não têm existência física em si”*³⁴.

A distribuição dos programas de computador envolve a transmissão de um conjunto organizado de instruções imprescindíveis ao tratamento eletrônico de informações³⁵. Para SAAVEDRA, de acordo com a pluralidade de usuários que atende, a generalidade de problemas que busca solucionar e o intuito com que é desenvolvido, os programas de computador podem ser classificados em “software de prateleira” (conhecido, ainda, por “*standard*” ou “*off the shelf*”), “software sob encomenda” (também chamado de “cópia única”) ou “software customizado” (“*customized*”)³⁶.

Segundo essa classificação, softwares de prateleira são aqueles programas desenvolvidos de modo padronizado, produzidos e distribuídos em larga escala nos estabelecimentos comerciais, compatíveis com variados modelos de computador e destinados

³³ Nesse mesmo sentido, entende CARRAZZA que “há no software uma série de elementos que transmitem informações ao computador, possibilitando-lhe a realização de determinadas funções” (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 160).

³⁴ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 113. p. 77-78.

³⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 710.

³⁶ SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software a Internet**. Lisboa: Don Quixote, 1998. *Apud*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

ao usuário comum. Esse tipo é geralmente comercializado fisicamente, por meio da venda de suportes armazenadores como CD-ROM e DVD; nada impede, porém, sua comercialização virtual, hipótese em que o software poderá ser entregue igualmente em mídia que o contenha (comércio eletrônico direto) ou via transferência eletrônica de dados (comércio eletrônico direto).

Os softwares sob encomenda, por sua vez, são criados a pedido de um usuário, apresentando-se como solução àquela demanda particular. Sujeitam-se a contrato de encomenda de obra, pelo qual os direitos autorais sobre o programa passam a pertencer a quem o encomendou ³⁷.

Já os softwares customizados constituem formas adaptadas de um modelo padrão de programa de computador (software de prateleira). Se promovidas pelo desenvolvedor, as alterações são orientadas pelo usuário para que o produto ofereça características que se amoldem aos seus interesses. É possível, ainda, que as modificações sejam feitas pelo próprio usuário, que deve possuir aval legal para tanto.

Note-se que o software como aplicação disponibilizada pelo cloud computing (*Software as a Service*) pode se enquadrar em qualquer das categorias acima mencionadas, embora seja mais usual que se apresente como “software de prateleira”. Entretanto, não há óbice, por exemplo, à possibilidade “*de um desenvolvedor de menor porte oferecer um programa em nuvem para um usuário específico, com especificidades, o que configuraria um software sob encomenda*” ³⁸.

A relevância jurídica da distinção entre os softwares explicada acima não é unanimidade. Adepto da vertente que se posiciona pela inaplicabilidade da classificação, BARRETO destaca a ausência de base legal para o tratamento diferenciado das supostas espécies de software:

“As expressões “de prateleira”, “cópia única” e “customized” são fruto de construção doutrinária e jurisprudencial. A existência jurídica de mais de uma “espécie” de software seria aceitável apenas e tão-somente se a lei assim o previsse. Ela, todavia, não o faz. Assim, a classificação do software em “software de prateleira” e “software cópia única”, “software customized” não encontra fundamento legal. Em síntese, não existe juridicamente mais de uma espécie de software. O software é um só (fruto da atividade intelectual), independentemente das diferenças maneiras pelas quais a licença de seu uso se dá” ³⁹.

³⁷ FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos: direito civil e empresarial**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 405.

³⁸ SANTOS, op. cit., 2011, p. 19.

³⁹ BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 138.

Por outro lado, a favor da relevância jurídica da categorização em comento, está o Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu distinções tributárias extremamente relevantes com base na classificação proposta por Saavedra – como veremos adiante –, motivo pelo qual o estudo dessa classificação se faz necessário.

Cumprе ressaltar que, dentre os contratos que regem as mais diversas relações que podem advir do software, figuram o “*contrato de segredo ou confidencialidade, contrato de desenvolvimento, de prestação de serviço de suporte técnico e manutenção, contratos de adesão, contrato de cessão de direitos e licença e contrato de transferência de tecnologia*”⁴⁰. A este estudo interessam, entretanto, somente aqueles ajustes que, além de relacionados ao uso e distribuição dos programas de computador, possam se assemelhar, mesmo que minimamente, aos contratos realizados com vistas ao acesso de um usuário ao *Software as a Service*: as licenças ou cessões de direito de uso de software.

1.7. Licença ou cessão do direito de uso de software⁴¹

A análise acerca de eventual incidência tributária do ICMS ou ISS sobre a contratação de *Software as a Service* passa, necessariamente, pelo estudo da natureza do contrato que rege essa relação jurídica. Por sua vez, para que se determine com precisão tal espécie contratual, imprescindível o exame dos chamados “contratos de licença”.

A Lei do Software, em seu art. 9º, estabelece que “*O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença*”. Mas no que consiste, de fato, essa figura jurídica, comumente denominada “licença de uso”?

As licenças são autorizações, concedidas pelo próprio titular de direitos sobre determinada coisa (ou eventual sub-licenciado), para que terceiro (licenciado) usufrua deste bem. As licenças de uso de software seriam, portanto, espécie contratual pela qual o proprietário de um programa de computador permite a utilização desse pelo licenciado (usuário). Perceba-se que não há, na modalidade, transmissão de propriedade ou dos direitos sobre o programa, que permanecem com o licenciador.

⁴⁰ CAMPOS, Alyson Rodrigo Correia; CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **Dos Contratos**. Recife: Nossa Livraria, 2012. p. 486.

⁴¹ Vale a ressalva de que não trataremos aqui das licenças que envolvem softwares de código-fonte aberto, pois essas, além de não se enquadrarem em *leis de direitos autorais de software, pois preveem a livre distribuição, modificação, cópia e uso do programa, são modalidades muito distantes das estudadas* nesta monografia: no SaaS, o usuário sequer tem acesso à cópia do software, pelo que a ideia de obtenção do código-fonte do programa de computador é ainda mais remota.

A doutrina entende, no entanto, que o termo “licença” foi empregado impropriamente pelo legislador, uma vez que o instituto jurídico que se amolda à hipótese é o da cessão de direitos.

A cessão de direito consiste na transferência negocial a terceiro (cessionário), onerosa ou gratuita, total ou parcial, da posição jurídica em que se encontra o cedente – seja de detentor de direitos ou de deveres –, por prazo certo ou indeterminado. Imprescindível, nesse tipo de operação, que o instrumento negocial indique “*os direitos cedidos, o fim, o modo, o tempo e as condições do uso, bem como a remuneração correspondente, restando na órbita do autor, quando apenas certos direitos forem cedidos, os demais não enunciados explicitamente no ajuste*”⁴².

Assim, tal operação pode resultar em uma alienação, quando o cedente se desfaz definitivamente da totalidade ou de parte de seus direitos, ou em mero empréstimo, quando se fala na transmissão temporária desses direitos, numa espécie de autorização para que o cessionário usufrua de determinado direito por um prazo fixado. Em resumo, “*na cessão de direitos, o titular do direito o traspassa para um terceiro que, dependendo das normas contratuais, poderá passar a ser o proprietário do direito ou apenas um usuário ou locatário do direito*”⁴³.

No que tange ao software, o contrato de cessão implica a entrega total ou parcial, temporária ou indeterminada, das prerrogativas do titular de direitos autorais sob o programa de computador (cedente) ao cessionário, que oferecerá contraprestação caso se trate de transação onerosa.

No caso de cessão total e em definitivo dos direitos autorais sobre programas de computador, há transferência de titularidade sobre a propriedade do software por meio do contrato de transferência de tecnologia, que, salvo disposição em contrário, obriga o cessionário a entregar a planificação do programa e seu código fonte⁴⁴. Conforme destaca CEZAROTI, o fato de a Lei do Software “*prever somente o contrato de licença não veda ao titular do direito autoral ceder todos os direitos relativos à sua criação, mas apenas indica que esse é um comportamento pouco usual e não encorajado pelo legislador*”⁴⁵. Esse tipo de operação não será abordado neste trabalho, uma vez que não apresenta qualquer semelhança

⁴² BITTAR, Carlos Alberto. **Contratos comerciais**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008. p. 215.

⁴³ GOUVEIA RIOS ADVOGADOS. **A não submissão da cessão de direito aos tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, COFINS e PIS)**. Disponível em: <<http://www.gouveiarios.adv.br/images/Artigos/NaoSubmissaoDaCessaoDeDireitoAosTributosSobreOConsumo.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

⁴⁴ FRANCO, op. cit., 2012, p. 405.

⁴⁵ CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 101.

com o contrato realizado entre usuário e provedor de software com vistas a possibilitar o acesso ao SaaS, no qual a propriedade do programa permanece com seu desenvolvedor.

Por outro lado, na cessão parcial, “*o negócio jurídico estabelece limites quanto à área geográfica, quanto à extensão ou modalidade dos direitos*”⁴⁶. Dentre as espécies de cessão parcial de direitos autorais sobre softwares, a mais frequente é a cessão de direito de uso – objeto de nosso especial interesse –, pela qual o proprietário do programa cede, de forma gratuita ou onerosa e por tempo certo ou indeterminado, o direito de utilização, fruição e emprego útil desse bem ao usuário (cessionário).

Quanto ao já mencionado equívoco terminológico da Lei do Software, ASSUNÇÃO entende que:

*“Frequentemente, confundem-se as expressões ‘cessão parcial’ e ‘licença’ de direitos autorais. Embora ambas tenham alcance menor e mais delimitado do que a cessão total, a licença realiza uma simples autorização de uso, não gerando transferência de direitos, ou seja, despojamento de direitos patrimoniais sobre a obra intelectual, normalmente em troca de prestação pecuniária”*⁴⁷.

Nesta monografia, apesar da imprecisão com que a palavra “licença” é empregada pela legislação aplicável ao software, optamos por manter o vocábulo, bem como seus derivados (licenciador, licenciado, licenciamento), tal como fizeram os estudiosos da área de contratos envolvendo programas de computador e sua distribuição. Portanto, vale o aviso de que trataremos licença de uso e cessão de direito de uso como sinônimos – embora, de fato, não haja equivalência entre os institutos.

Assim, como já visto, a licença de uso (termo de cessão de direitos de uso) é espécie contratual por meio da qual o proprietário de determinado programa de computador, observados os limites necessários à garantia de seus direitos autorais, cede ao usuário/licenciado o direito de uso sobre esse software. A respeito, anotam CAMPOS e CASTRO JÚNIOR:

*“Não se trata de uma compra e venda comum, visto que não há transmissão de propriedade, o pagamento efetuado é em troca do direito de usar o programa. Ao adquirir o produto, o consumidor tem seu uso limitado pelos direitos autorais do licenciante, tendo em vista a natureza de propriedade intelectual do produto posto em comercialização”*⁴⁸.

⁴⁶ BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 2015.

⁴⁷ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de software. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 11, n. 93, fev./mai. 2009. p. 22.

⁴⁸ CAMPOS, op. cit., 2012, p. 489.

A licença de uso cria entre as partes contratantes uma relação de consumo típica, disciplinada pela Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor – CDC) ⁴⁹. É que as definições de consumidor, fornecedor e produto trazidas pelo CDC, essenciais à configuração do vínculo consumerista, se enquadram perfeitamente às noções apresentadas de usuário, licenciador e programa de computador.

De fato, ao estabelecer que “*Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final*”, o art. 2º do CDC inclui nessa categoria o usuário de software. Da mesma forma, o programa de computador se adéqua categoricamente à definição de produto apresentada pelo art. 3º, § 1º, do CDC, por tratar-se de bem móvel imaterial ⁵⁰. Confira-se, ainda, que a figura do licenciador, titular dos direitos autorais do software e responsável pela sua distribuição, é contemplada no conceito de fornecedor trazido pelo *caput* do art. 3º do CDC ⁵¹.

Desse modo, como alerta GONÇALVES, “*O usuário de programa de computador, que o tenha adquirido em uma relação de consumo, pode invocar, para a tutela dos seus interesses, não somente a Lei n. 9.609/98, como também as normas do Código de Defesa do Consumidor*” ⁵². Nesse ponto, ressaltamos que, dada a natureza de contrato de adesão das licenças de uso, caracterizada pelo estabelecimento unilateral de suas cláusulas pelo fornecedor do software (licenciador), sem possibilidade de discussão ou modificação substancial por parte do usuário, deve haver especial observância às regras contidas no art. 54, §§ 3º e 4º, do CDC, que buscam guiar a confecção desse tipo de ajuste, de modo a resguardar o consumidor de eventuais abusos por meio do dever de informar.

Mesmo considerado hipossuficiente, o consumidor deve obedecer às regras contratuais que, na tentativa de resguardar os direitos autorais do proprietário do programa, impõem limites ao uso do software. Desse modo, os usuários devem atender às seguintes restrições: (i) o programa de computador só poderá ser executado no número de máquinas previsto em contrato; (ii) é vedado tirar cópias do software – exceto nos casos legalmente permitidos, em que a cópia serve para salvaguarda ou armazenamento eletrônico (*backup*) –, bem como de qualquer forma veiculá-lo sem a expressa autorização de seu proprietário, conduta que configura contrafação, infração penal popularmente conhecida como pirataria,

⁴⁹ Ibid., p. 488.

⁵⁰ “Art. 3º [...] § 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial”.

⁵¹ “Art. 3º. Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços”.

⁵² GONÇALVES, op. cit., 2010, p. 711.

prevista no art. 5º, VI e VII, da Lei 9.910/98 ⁵³; e (iii) as marcas de identificação do programa de computador devem ser conservadas, a fim de preservar suas características essenciais ⁵⁴.

Em contrapartida, se por um lado o contrato de licença restringe o uso e protege os direitos do proprietário do software, não o isenta do cumprimento de certas obrigações. Assim, são deveres do licenciador: (i) garantir o funcionamento do produto de acordo com as especificações técnicas constantes no contrato, divulgando sem ônus adicional correções de eventuais erros; (ii) “informar o prazo de validade técnica da versão comercializada” ⁵⁵; (iii) disponibilizar suporte técnico ao usuário; e (iv) certificar-se de que o seu produto não viola direito de terceiros.

Os contratos de licença podem ser classificados em *shrinkwrap licenses*, *tear-open licenses*, *clickwrap licenses* ou *browsewrap licenses*, conforme o modo pelo qual são apresentados ao usuário e o momento em que este confere sua aceitação.

Tipo contratual adequado à comercialização em massa de softwares, as *shrinkwrap licenses* são licenças de uso encontradas dentro das embalagens que protegem o suporte físico por meio do qual o programa de computador é comercializado (geralmente um CD-ROM), de modo que sua leitura pode ser feita através do invólucro transparente. O rompimento do lacre da caixa em que se encontra a licença de uso implica na aceitação tácita, pelo usuário, das cláusulas estabelecidas nesse contrato de adesão. Ademais, de acordo com CAMPOS e CASTRO JÚNIOR:

“Há ainda a possibilidade de adesão expressa, quando alguns fabricantes de software disponibilizam dentro da embalagem uma espécie de cartão de registro que deve ser preenchido pelo usuário e enviado ao licenciante a fim de noticiar o conhecimento do contrato e sua concordância. Uma terceira opção é a visualização do contrato de licença a partir da tela inicial de instalação da mídia, geralmente um cd-rom ou DVD” ⁵⁶.

De modo semelhante, nas *tear-open licenses*, o contrato de licença também se encontra dentro da embalagem do suporte físico do software, embora seus termos só possam ser conhecidos após a abertura da caixa. Nesse caso, a adesão tácita do usuário ocorre após o

⁵³ Nesse ponto, GONÇALVES ensina que “O criador do software tem a prerrogativa de impedir a comercialização por terceiros de programa com idêntica forma, desde o momento em que o torna público (Lei n. 9.609/98, art. 14). A prática da ‘pirataria’, consistente na ‘reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente’, é considerada infração penal, punida com pena de reclusão de um a quatro anos e multa (art. 12, § 1º), por representar conduta lesiva aos direitos do autor” (GONÇALVES, op. cit., 2010, p. 711.).

⁵⁴ FRANCO, op. cit., 2012, p. 405.

⁵⁵ Ibid., p. 405.

⁵⁶ CAMPOS, op. cit., 2012, p. 488-489.

rompimento da caixa, com a abertura de outro envelope, este contendo o programa. Assim como nas *shrinkwrap licenses*, há possibilidade de adesão expressa à licença de uso por cartão de registro ou de visualização dos termos e condições contratuais durante a instalação da mídia. Acrescente-se que, devido ao fato de o usuário ter acesso ao contrato somente após a compra do suporte de software, aplicam-se às *tear-open licenses* os arts. 48 e 49 do CDC, que preveem o direito de arrependimento do consumidor e devolução do produto na hipótese de não concordância com as cláusulas impostas.

Como visto, as *shrinkwrap licenses* e *tear-open licenses* são modalidades utilizadas apenas quando a distribuição dos programas de computador ocorre mediante a venda do suporte que o contenha, negócio realizado por estabelecimento comercial físico ou virtual. Caso o usuário opte pela compra do suporte físico pela internet, cuida-se de comércio eletrônico indireto, no qual a entrega do produto (mídia armazenadora do software) é feita fisicamente, ante a total impossibilidade de envio eletrônico de bem tangível. Além disso, a efetivação de contrato de licença de uso depende de acordo direto com o usuário final do bem, motivo pelo qual a venda eletrônica de softwares configura necessariamente um ajuste do tipo *business-to-consumer*, raciocínio aplicável tanto ao comércio eletrônico direto quanto ao indireto.

Nas hipóteses de distribuição do software por comércio eletrônico direto, em que o licenciamento é negociado pela internet e a entrega do programa (bem intangível) ao usuário ocorre eletronicamente, como no caso de transferência eletrônica de dados, as espécies contratuais aplicáveis são as *clickwrap licenses* e as *browsewrap licenses*, que mantêm, como as demais, natureza de contrato de adesão.

As licenças de uso de software por meio eletrônico, conhecidas como *clickwrap licenses*, apresentam os mesmos termos e condições das *shrinkwrap licenses*, distanciando-se destas no modo pelo qual o usuário manifesta seu consentimento. Na modalidade em comento, não se pode falar em concordância tácita do contrato de licença, uma vez que a aceitação somente ocorre com o clique do licenciado em campo específico, geralmente intitulado “*Li e aceito os termos*”⁵⁷. Caso o consentimento do usuário seja questionado, cabe ao licenciador provar que a aceitação dos termos do contrato de licença ocorreu sem vícios que o possam ter invalidado⁵⁸.

⁵⁷ Nesse quesito, observam-se variações nos títulos do ícone mencionado, embora sempre sejam utilizados termos e expressões que expressem a anuência do licenciado.

⁵⁸ CAMPOS, op. cit., 2012, p. 494.

A aceitação do contrato pelo licenciante figura como condição para que se proceda ao download do programa. Isso porque a livre disponibilização do software sem exigência do consentimento possibilitaria sua exibição ao usuário sem que houvesse contrato de licença, contrariando exigência legal à distribuição do software.

Por fim, a outra modalidade de contrato de licença também utilizada no comércio eletrônico direto é a *browsewrap license*, típica de páginas protegidas por terem conteúdo associado a direitos autorais, intelectuais e industriais. Sobre a espécie, CAMPOS e CASTRO JÚNIOR explicam:

“Geralmente nesses sites existe um link em algum canto da página com os seguintes escritos: “termos e condições” ou “condições de uso”. Ao clicá-lo, é feito um redirecionamento a um contrato que dispõe todas as cláusulas com obrigações e direitos dos contratantes. Aqui o usuário não precisa aceitar um contrato escrito por meio de uma ação determinada – abrir a embalagem, enviar cartão de registro ou clicar no botão “aceito” –, ao acessar a página, já deve se sujeitar aos termos, mesmo que não tome conhecimento do seu conteúdo. [...] O grande problema é a publicidade do contrato para o usuário, já que ele não está facilmente disponível para adesão. Seria necessária então uma notificação ao usuário quanto à existência do contrato e a recomendação da sua leitura para que ele possa ser considerado válido”⁵⁹.

A partir da breve análise feita, é possível perceber que a licença de uso é tipo contratual apropriado à comercialização em massa de programas de computador, pois preserva os direitos autorais do licenciador ao mesmo passo em que protege o usuário do software como consumidor e parte hipossuficiente da relação constituída.

1.8. A licença de uso e o *Software as a Service*

Se por um lado é possível identificar sem maiores dificuldades que a distribuição do software tradicional ocorre por meio de cessão de direito e é regulada por licença de uso, o mesmo não acontece quando se cuida do SaaS, modalidade cujas características fundamentais geram incerteza quanto ao instituto e tipo contratual aplicáveis. Nesse ponto, a análise das principais diferenças e semelhanças entre a “comercialização” do software tradicional e do *Software as a Service* aparenta ser a forma mais adequada de determinar se a licença de uso pode reger as relações jurídicas que abrangem a citada categoria de cloud computing.

⁵⁹ Ibid., p. 493-494.

Nesse ponto, o fato de o usuário do SaaS não necessitar de cópia para ter acesso ao software é o que mais parece afastar a existência de um licenciamento de uso, já que o contrato de licença tradicional visa a entrega de uma reprodução do software ao usuário para que ele possa usufruir do produto. Isso ocorre devido ao processo de virtualização dos recursos: no SaaS, o software não mais precisa ser instalado e processado localmente, pois, apesar de estar localizado num ambiente desconhecido, pode ser igualmente utilizado por meio do acesso à nuvem. Portanto, na modalidade, a entrega de cópia do programa de computador ao usuário é desnecessária, motivo pelo qual um dos objetos do contrato de SaaS é a disponibilidade do software e seu processamento.

Sobre o tema, SANTOS acrescenta:

“Já na contratação do Software as a Service disponibilizado por Cloud Computing, o termo de acordo de serviços não importa numa proteção dos direitos intelectuais do desenvolvedor, ou na disposição acerca da retomada do software pelo desenvolvedor em caso de violação, porquanto não há o fornecimento de uma cópia do programa e o serviço é controlado pela própria empresa cedente. Serviria, dessa forma, apenas para provisionar como o acesso pode ser feito pelo usuário”⁶⁰.

Relembramos que o licenciamento do uso do software tradicional é caracterizado pela cessão ao usuário, temporária ou indeterminada, do direito de uso que o licenciador tem sobre determinado programa de computador. O direito de uso, por seu turno, consiste na faculdade de servir-se do bem de acordo com sua destinação econômica, sem modificá-lo em sua substância e sem causar danos a terceiro.

Note-se que o direito de uso de um bem imaterial como o software implica tão-somente na prerrogativa de ter acesso a ele e fruir de seus recursos, não havendo mais nenhuma conduta que dele nasça. Daí nosso entendimento de que o acesso oferecido pelo contrato de SaaS se enquadra como cessão do direito de uso, de forma que o não fornecimento de cópias do software ao licenciante não afasta os principais elementos do instituto e nem interfere na classificação da operação como tal. Assim, poderíamos concluir que o direito de uso sobre programas de computador independe de sua eventual posse.

A diferença entre o modo como disponibilizado o programa de computador não interfere na configuração da cessão de direito de uso: no software tradicional, o fornecedor oferece uma cópia ao usuário, de modo que o exercício do direito de uso depende tão-somente do bom funcionamento do hardware onde o programa foi instalado; no SaaS, por outro lado, o

⁶⁰ SANTOS, op. cit., 2011, p. 51.

não fornecimento de cópia do software apenas faz com que o exercício do direito de uso adquirido pelo usuário dependa não apenas do bom funcionamento do hardware da máquina onde o programa foi instalado, mas também do bom funcionamento do provedor que o conecta ao software e do acesso à internet contratado. Isso não descaracteriza, no entanto, o licenciamento do direito de uso do software.

Ainda com relação a distinções entre a cessão de uso do programa de computador tradicional e a contratação de SaaS, merece menção a observação de CARRARO e CHONG⁶¹ de que, enquanto os softwares tradicionais são geralmente licenciados por tempo indeterminado, sem necessidade de renovação da licença de uso, o SaaS tem como base um modelo de transação no qual o usuário efetua pagamento periódico com base no uso das soluções contratadas – trata-se da característica de cloud computing conhecida por “serviço medido”, conforme visto. A nosso ver, entretanto, a limitação do contrato a períodos pré-estipulados, embora incomum nas licenças de uso, não as separa dos contratos de SaaS, uma vez que a cessão de direitos de uso também pode ocorrer por tempo determinado.

Percebe-se, portanto, que, a despeito de a ausência de entrega de cópia do programa de computador ao usuário e da necessidade de renovação contratual periódica, a contratação do *Software as a Service* implica em cessão de direito de uso de software, pelo que deve haver uma licença de uso – embora esta não seja a única relação jurídica existente entre o provedor do SaaS e seu usuário, como veremos.

Assim, apresentada uma visão geral do tema, cabe analisar se devida a tributação da operação de contratação do SaaS pelo ICMS e pelo ISS.

⁶¹ CARRARO, Gianpaolo; CHONG, Fred. **Software as a Service (SaaS): An Enterprise Perspective**. Disponível em: < <http://msdn.microsoft.com/en-us/library/aa905332.aspx> >. Acesso em: 23 jan. 2013.

Capítulo 2 – Da subsunção da contratação de SaaS à hipótese de incidência do ICMS

2.1. Breves considerações acerca da fenomenologia da incidência tributária

Antes de começar a análise acerca da possibilidade de incidência de ICMS e ISS às operações que envolvem a disponibilização de *Software as a Service* aos usuários, são necessárias algumas breves considerações acerca da forma como ocorre a incidência tributária no Direito brasileiro.

Assim como ocorre com as normas jurídicas em geral, as regras tributárias apresentam uma estrutura lógica de associação de consequências jurídicas a determinadas condutas. No caso, fala-se em uma divisão entre antecedente e consequente: no primeiro, há uma descrição da hipótese de incidência do tributo, isto é, do fato ao qual o Direito atribui relevância jurídica, enquanto nesse último, identificam-se sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota do gravame.

A concretização ou materialização da hipótese de incidência, por sua vez, dá origem ao fato gerador (fato imponible ou jurígeno), que faz nascer a obrigação tributária. Assim, o fato imponible se funda na realização da hipótese de incidência, que “*representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária*”⁶². No ponto, ensina ASSUNÇÃO:

*“Através da incidência da norma tributária, ocorre a subsunção do conceito do fato ao conceito previsto na norma, ocasionando efeitos jurídicos típicos. Haverá essa subsunção quando o conceito do fato for idêntico ao conceito desenhado normativamente na hipótese, instalando-se a relação jurídica tributária. Tal relação apenas pode ser constituída com a ocorrência do fato gerador, ou seja, ‘o fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado’, realizado no plano concreto”*⁶³.

O consequente, portanto, traz critérios pessoais para a distinção do sujeito passivo, devedor da “*relação intersubjetiva tributária*”⁶⁴, e do sujeito ativo – entendido como aquele que procede à “*invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributo*”⁶⁵ –, seja ele direto, quando se refere aos detentores de competência tributária, isto é, de poder

⁶² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 671.

⁶³ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 8.

⁶⁴ SABBAG, op. cit., 2011, p. 682.

⁶⁵ Ibid., p. 678.

legiferante de instituição de tributo (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ou indireto, quando faz alusão aos detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, de poder de arrecadação e fiscalização de tributo (acrescenta-se aos entes já citados os parafiscais). Ademais “*Pelo critério quantitativo, [identificam-se] a base de cálculo (ou base imponible, dimensão do aspecto material da hipótese de incidência) e a alíquota, percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, indica o valor devido do tributo*”⁶⁶.

Por sua vez, como já mencionado, o antecedente prevê critérios materiais para que se possa reconhecer uma conduta concreta que se amolde à hipótese descrita em lei como suscitadora de obrigação tributária – o evento deve enquadrar-se, ainda, em critérios temporais e espaciais também fornecidos no antecedente. Tais aspectos materiais consistem na “*descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. [hipótese de incidência]*”⁶⁷ e são sempre determinados em consonância com o princípio da estrita legalidade, não sendo permitido ao aplicador da norma manipular seus elementos caracterizadores, por vezes com base em analogia, para incluir na regra-matriz de um tributo evento alheio à previsão constitucional.

Isso porque, “*ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição indicou [rígidos] padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política é livre para traçar os aspectos das normas jurídicas*”⁶⁸. Dessa forma, seja na definição dos critérios ou na delimitação do alcance conceitual de seus elementos léxicos, é imprescindível a observância da norma-padrão do tributo, bem como dos princípios em que essa se baseou e do sentido com o qual as expressões foram empregadas pelo constituinte. Como destaca ASSUNÇÃO:

“*Aqui, vale o que já mencionamos anteriormente em comentário ao art. 110 do CTN: ao legislador não é dado modificar conceitos constitucionais para ampliar a amplitude de sua competência, ferindo o pacto federativo. Se assim o fizer, estará elaborando hipóteses de incidência inconstitucionais, carentes de requisito fundamental para a sua operabilidade com o sistema tributário vigente*”⁶⁹.

À primeira vista, a análise dos aspectos materiais do ICMS e do ISS indica um possível conflito de competência com relação à tributação do *Software as a Service*, conforme examinaremos. A respeito da expressão “conflito de competência”, MOREIRA ensina:

⁶⁶ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 8.

⁶⁷ SANTOS, op. cit., 2011, p. 39.

⁶⁸ CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 31-32.

⁶⁹ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 9.

“Assim, a denominação ‘conflito de competência’, que usualmente se dá a situações em que mais de um ente exige imposto sobre o mesmo fato gerador, não significa que haja – no plano constitucional – qualquer conflito. Quer-se apenas dizer que, em um mesmo acontecimento fático, os entes federados vislumbram – sob óticas obviamente distintas – a prática de um fato gerador, cuja competência impositiva lhes é outorgada pela Constituição”⁷⁰.

Eventual conflito de competência será esclarecido pelo estudo da concreção da operação de contratação de *Software as a Service* às hipóteses de incidência do ICMS e ISS, em que será examinado cada um dos critérios materiais apresentados nos respectivos arquétipos constitucionais dessas exações.

2.2. Regra-matriz do ICMS

Sucessor do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), da Constituição Federal de 1946, o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é imposto estadual regulado pelo art. 155, §2º, I ao XII da Constituição Federal, bem como pela Lei Complementar nº. 87/96 e por cada Estado-Membro, de forma individual – obedecidos os limites ao poder de tributar e os princípios do sistema tributário nacional. Trata-se de gravame de grande amplitude de incidência, plurifásico, real e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

Importante ressaltar que o ICMS é classificado como tributo indireto, pois, embora devido pelo chamado “contribuinte de direito” – aquele que realiza o fato gerador do imposto –, é suportado pelo “contribuinte de fato”, no caso, o consumidor final. Assim, a despeito de ser recolhido pelo contribuinte que concretiza a hipótese de incidência, o encargo financeiro originado pela obrigação tributária em comento é repassado ao “contribuinte de fato”, pelo que o consumidor é quem efetivamente arca com o gravame. Observe-se, portanto, que o ICMS é imposto que incide sobre o consumo.

O art. 155, II, da Constituição Federal institui o tributo:

⁷⁰ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**: Conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). Tributação sobre o consumo. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008. *Apud*: SANTOS, op. cit., 2011, p.40.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

O ICMS engloba cinco diferentes modalidades de hipótese de incidência tributária, a saber: a) imposto sobre operações mercantis; b) imposto sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre o serviço de telecomunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais ⁷¹.

Num primeiro momento, no que tange às operações que visam a disponibilização do *Software as a Service*, programa de computador cujo acesso se dá online, toma-se por aceitável e ideia de subsunção de apenas uma das hipóteses materiais desse encargo tributário: o ICMS sobre as operações de circulação de mercadoria, tendo-se em vista o posicionamento que vem sendo aceito no Supremo Tribunal Federal, a ser estudado. Assim, nesta parte do trabalho, buscar-se-á, por meio da análise da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria, determinar se devida a obrigação tributária com base nesse gravame.

2.3. Hipótese de incidência do ICMS- Mercadoria

A primeira parte do inciso II do art. 155 da CF apresenta o critério material da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria, qual seja, “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, sempre destinadas ao consumo. A partir daí, percebe-se o lugar de destaque dos termos “*operação*”, “*mercadoria*” e “*circulação*”, conceitos complementares sem os quais não se pode falar em incidência do ICMS-Mercadoria.

O ICMS-Mercadoria é gravame cuja hipótese de incidência somente compreende casos em que um negócio jurídico é travado. No art. 155, II, da Constituição Federal, portanto, o vocábulo “*operações*” foi empregado com a acepção de “*atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias*” ou “*toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento*” ⁷².

⁷¹ SANTIGO, Ricardo Teixeira. ICMS no comércio eletrônico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 20, n. 105, jul./ago. 2012. p. 149.

⁷² ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 10.

Trata-se de elemento essencial à configuração da materialidade do tributo, como ensina ATALIBA:

*“é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, ex vi de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias”*⁷³.

Pode-se se dizer, destarte, que é a operação o fato jurídico que desencadeia a obrigação tributária de pagar o ICMS. Nesse mesmo sentido, CEZAROTI:

*“o Termo ‘circulação’ qualifica o substantivo ‘operações’, de modo que somente podem ser abrangidas as operações que forem fundadas em negócios jurídicos. O termo ‘circulação’ restringe o significado de operações, isto é, somente aquelas operações que digam respeito à circulação de uma determinada categoria de bens, mercadorias, é que são alcançadas pelo ICMS. Com isso, queremos dizer que o imposto não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas”*⁷⁴.

Ressalte-se, ainda, que a operação deve consistir negócio jurídico lícito. Assim, a saída ilegal da mercadoria de um estabelecimento – em decorrência de roubo, por exemplo –, por óbvio, não enseja tributação, pois *“não há um ato jurídico lícito que promova essa circulação”*⁷⁵.

Não há divergência acerca da adequação da cessão de direito de uso de software – meio pelo qual são licenciados os softwares tradicionais e contratada a atividade de SaaS – na definição de “operação” encontrada no art. 155, II, da Carta Maior. A polêmica, a ser analisada a seguir, é quanto ao enquadramento do software tradicional e do *Software as a Service* como mercadorias passíveis de circulação.

A circulação, por sua vez, é critério material que corresponde à transferência da titularidade de um bem em função da realização de um negócio jurídico (operação). Assim, o fato gerador do ICMS-Mercadoria *“indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadoria,*

⁷³ ATALIBA, Geraldo. ICMS: Incorporação ao ativo; empresa que loca, oferece em 'leasing' seus produtos; descabimento de ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 14, n. 52, p. 73-85, abr./jun. 1990. *Apud*: ASSUNÇÃO, op. cit. 2009, p. 10.

⁷⁴ CEZAROTI, op. cit., 2005, p. 52. *Apud*: SANTOS, op. cit., 2011, p. 48.

⁷⁵ SANTOS, op. cit., 2011, p. 43.

assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo”⁷⁶. Conforme leciona ATALIBA:

“Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou mercadoria muda de titularidade, circula, para efeitos jurídicos, convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)”⁷⁷.

Percebe-se que a mera movimentação física de um bem não é suficiente para configurar circulação jurídica, isto é, transferência patrimonial: para tanto, é necessário que a coisa saia da propriedade de um sujeito e passe à titularidade definitiva de outro, o consumidor final. De fato, incabível a cobrança de ICMS nos casos em que, embora a mercadoria seja retirada de um local, não se destina à transação de titularidade. É o caso, por exemplo, de produtos que circulam entre estabelecimentos de um mesmo proprietário, como prevê o enunciado 166 da Súmula do STJ: *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

A conceituação de mercadoria é objeto de grande divergência no meio jurídico. Se sob o ponto de vista econômico *“as mercadorias constituem a base das trocas no mercado”* e constituem *“o sustentáculo do modo de produção capitalista”*⁷⁸, no ordenamento jurídico brasileiro, além de a Constituição não trazer uma definição expressa do vocábulo, não há consenso sobre seu significado.

Para REQUIÃO, as mercadorias pertencem à classe dos bens corpóreos e podem ser conceituadas como produtos destinados ao mercado:

“O conjunto de mercadorias constitui o estoque de mercadorias, cuja movimentação de venda célere dá importância ao estabelecimento e desenvolve a sua clientela. GARRIDES indica os elementos caracterizadores da mercadoria: a) corporalidade, que as distingue dos direitos e dos bens imateriais; b) mobilidade, que exclui os bens imóveis; c) aptidão para o tráfico; d) valor patrimonial próprio, intrínseco da própria coisa, excluindo-se os títulos de crédito; e) permanência atual no tráfico mercantil. A própria palavra mercadoria põe em manifesto seu especial destino para o mercado. E, como observa VIDARI, um mesmo objeto é coisa em mãos de uma pessoa e mercadoria em mãos de outra; a diferença ocorre apenas

⁷⁶ SABBAG, op. cit., 2011, p. 1007.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, 7. ed. São Paulo, v. 25-26, 2004. *Apud*: SANTIAGO, op. cit., 2012, p. 151.

⁷⁸ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 11.

porque uma foi adquirida para fins de consumo e outra para especulação através de revenda ou locação”⁷⁹.

Esse também é o posicionamento de CARRAZZA, que entende equivocada a imputação de bens imóveis, direitos, serviços e bens incorpóreos em geral à categoria de mercadoria. De acordo com o tributarista, o que atribui ao bem o posto de mercadoria não é o fato de ser ele classificado como móvel, mas sua destinação à prática de operações mercantis: o autor afirma que “*nada é mercadoria ‘pela natureza das coisas’ [...], [pois] a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica*”⁸⁰.

Aqui faremos um adendo para destacar que, de acordo com PAULSEN, “*a operação mercantil centra-se na obrigação de ‘dar’ (atividade-fim), devidamente materializada, não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que pode consistir num fazer*”⁸¹ – percebe-se, portanto, que a circulação é requisito para a existência de operações mercantis. Desse modo, as operações mercantis pressupõem a transferência patrimonial (circulação) de seu objeto ao consumidor final, de modo que se tal objeto de consumo puder ser enquadrado como mercadoria, ensejará tributação por ICMS-Mercadoria.

Seguindo essa mesma orientação, MELO entende que a definição de mercadoria é inseparável do regime jurídico comercial do bem móvel:

“[...] mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente”⁸².

Ao tratar do tema, o autor inclui no rol de requisitos para a configuração de determinado bem como mercadoria a habitualidade da atividade mercantil em questão, fazendo alusão ao já pacificado entendimento doutrinário e jurisprudencial pelo qual a venda de bens do ativo fixo de uma empresa não acarreta exigência de ICMS. Isso porque, explica, tais bens não podem ser tidos como mercadoria, pois “*não são coisas comercializadas*

⁷⁹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 170-171. *Apud*: ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 12.

⁸⁰ CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 44.

⁸¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 222.

⁸² MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 17. *Apud*: SANTOS, op. cit., 2011, p. 46.

*habitualmente com fim de lucro, além de estarem fora do âmbito das atividades usuais do contribuinte”*⁸³.

Dentre os doutrinadores que defendem uma acepção de mercadoria que abarca os bens incorpóreos, vale ressaltar a posição de MIRANDA:

*“A expressão ‘mercadoria’ que se empregou, estritamente, no sentido de bem, corpóreo ou incorpóreo, com que se comercia (= mercancia), somente se referia a bem que pode entrar em circulação comercial (Código Comercial, arts. 200, 201, 219, 446, 816, 874, etc.), ou em sentido, estritíssimo, de bem comercial que não fosse dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores (Código Comercial, arts. 10, 4, 33, 273, etc.): há de ser recebida, hoje, no sentido de qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, inclusive moeda, papel-moeda, títulos de crédito, créditos documentados, propriedade intelectual e propriedade industrial, que possa ser alienado como elemento de circulação comercial, portanto desde a produção (indústria, agricultura)”*⁸⁴.

Nesse ponto, cabe transcrever o revogado art. 191 do Código Comercial de 1985, utilizado como parâmetro histórico para a discussão:

“Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127). É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante”.

Para GRECO, é possível identificar dois conceitos de mercadoria: (i) o primeiro, com base em uma visão estrita, entende como mercadoria todas as modalidades trazidas pelo mencionado art. 191 do Código Comercial de 1985, trate-se de bens corpóreos ou incorpóreos; e (ii) o segundo, apurado a partir de um critério subjetivo e utilizado pelo sistema constitucional atual, que permitiria extrair um conceito de mercadoria com base no “*tipo de atividade exercida ou da qualificação subjetiva de alguém*”⁸⁵, de modo que importa à

⁸³ PAULSEN, op. cit., 2012, p. 221.

⁸⁴ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 1999. p. 449. *Apud*: ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 12-13.

⁸⁵ GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 84.

configuração apenas o intuito mercantil habitual e organizado, incluindo-se como mercadoria os bens destinados ao consumo em geral, sejam eles corpóreos ou incorpóreos.

Ao se debruçar sobre o tema, ASSUNÇÃO explica que o art. 191 do Código Comercial de 1985, supratranscrito,

“[...] embora não traga propriamente uma definição de mercadoria, relaciona as características do contrato de compra e venda mercantil, separando-o da reflexa, a partir de dois critérios: (i) critério do tipo contratual – como o bem móvel objeto de um negócio jurídico de compra e venda mercantil [incluindo-se, aqui, títulos de crédito e outros valores financeiros, bens tipicamente intangíveis]; (ii) critério dos sujeitos envolvidos – como o bem móvel transacionado por pessoa que exerça atividade comercial. Portanto, como anota Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, ‘o que define precisamente o termo mercadoria, a partir do contido no art. 191 do Diploma Comercial, é estar seu objeto submetido a um contrato de compra e venda de natureza mercantil, celebrado por pessoa considerada comerciante’”⁸⁶.

“Revogada expressamente a primeira parte do Código Comercial (inclusive o art. 191), o conceito de comerciante (praticante de atividade mercantil) é substituído pelo de empresário e a idéia de mercadoria se desvincula da teoria dos atos de comércio para ser abrigada pela teoria da empresa, de conteúdo finalístico, encetado pelo art. 966 do vigente Diploma Civil. [...] O conceito de “mercadoria” passa a ser alcançado no momento em que uma pessoa enquadrada na hipótese do art. 966 [empresário] adquire um dado bem móvel com vistas a colocá-lo em circulação no mercado”⁸⁷.

Em termos gerais, a partir de um critério contratual, levando-se em conta as características de um bem para a sua classificação como mercadoria, esta é entendida como coisa móvel objeto de venda para consumo. Não há acordo sobre a abrangência da expressão “coisa móvel”: tradicionalmente, essa incluía apenas os bens tangíveis (bens corpóreos); com a popularização da informática nas últimas décadas, parte da doutrina passou a incluir também nessa categoria o software (bem intangível ou incorpóreo).

Por seu turno, para a vertente que se baseia em um critério subjetivo, um bem somente será classificado como mercadoria caso sua transferência patrimonial seja feita por empresário. Dessa forma, a definição de mercadoria estaria intrinsecamente condicionada à figura do empresário, entendido este, conforme previsto pelo art. 966 do Código Civil, como “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

⁸⁶ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 11.

⁸⁷ Ibid., p. 15.

Em âmbito constitucional, é o próprio art. 155, II, da CF que delimita o conceito de mercadoria. Não se trata, no entanto, de limites que tornem a definição imutável. Nesse sentido, relembrem-se as alterações feitas pela Constituição Federal na aceção tradicional de mercadoria, alargada para alcançar a energia elétrica, bem intangível por natureza, e restringida com a exclusão da incidência do ICMS a operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (tidas como hipóteses de incidência do gravame segundo o revogado art. 191 do Código Comercial de 1985).

Portanto, como exposto nos ensinamentos doutrinários acima transcritos, o conceito de mercadoria remete à venda de determinados bens móveis para consumo (critério contratual) ou à atividade empresarial (critério subjetivo), marca finalística da qual o intérprete da lei tributária não pode se afastar, sob pena de afronta direta à Constituição Federal. Com relação às alterações no conceito de mercadoria, ASSUNÇÃO ressalta:

“[...] não se ousa defender é a alteração infraconstitucional do conceito de ‘mercadoria’ para fins de alargar o alcance de hipóteses de incidência tributária. Sob esse prisma, impende que o legislador ordinário caminhe rente à noção de ‘mercadoria’ trazida pelo Direito Privado, sem desfigurá-la em processos legislativos, nem para mais, nem para menos”⁸⁸.

2.4. O direito de uso como mercadoria passível de circulação e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Como visto, a despeito da maioria doutrinária apontar a natureza mercantil (destinação a vendas orientadas ao consumo) de um bem ou o caráter empresarial daqueles que o comercializam como os principais elementos caracterizadores da mercadoria, a partir de dois critérios distintos, não há um acordo acerca de sua definição para fins de concreção à hipótese de incidência de ICMS. A principal e mais relevante controvérsia gira em torno da existência ou não de mercadorias intangíveis.

Acerca da possibilidade de inserção de bens intangíveis na categoria “mercadoria” para fins tributários, ASSUNÇÃO entende que a previsão constitucional de que operações relativas à energia elétrica (art. 155, §3º) se enquadram na hipótese de incidência de ICMS, bem como a valoração econômica das energias como bem móvel para efeitos legais, determinada pelo art. 83, I, do Código Civil, é suficiente para demonstrar “a possibilidade de

⁸⁸ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 15.

um bem imaterial ser alocado no conceito de mercadoria, compondo o objeto de contratos de compra e venda mercantil”⁸⁹.

Entretanto, uma vez que se está a tratar de softwares, bens imateriais protegidos pela legislação de direitos autorais, com regime jurídico próprio, o autor relembra que, para fins tributários, somente são admitidas inferências conceituais com base nas Leis nº. 9.609/98 e 9.610/98, que não permitem nenhuma conclusão quanto ao tema.

A análise jurisprudencial do tema demonstra que, num primeiro momento, com o julgamento do Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP, o Supremo Tribunal Federal optou por um critério contratual de mercadoria e acolheu o entendimento segundo o qual os bens intangíveis não se subsumam a esse conceito, motivo pelo qual as operações de cessão de direito e licenciamento de uso de software não poderiam resultar na incidência de ICMS.

A ideia é a de que os bens intangíveis, como os programas de computador, não possuem natureza mercantil, isto é, não estão destinados à compra e venda, e sim ao licenciamento ou cessão de direito de uso, instituto que não provoca a transferência patrimonial (circulação) do programa de computador e, portanto, não se amolda à hipótese de incidência de ICMS-Mercadoria. Como explica BARRETO:

*“O software não pode ser considerado mercadoria, pois não é objeto de operação mercantil, mas sim de licença de uso (cessão de direito). A licença de uso de software não implica transferência de titularidade de bem imaterial. Não há que se falar, portanto, em aquisição de software ou em compra e venda de software”*⁹⁰.

Com efeito, os programas de computador – sejam tradicionais ou em nuvem – somente são “comercializados” em cessões de direito, por meio de licenças de uso, contratos que sempre têm por objeto o direito de uso do software em questão.

Quanto ao tema, o Supremo Tribunal Federal, de acordo com o critério contratual, já entendeu que apenas bens móveis passíveis de serem objetos de mercancia podem ser tidos como mercadoria, motivo pelo qual o software não se amolda a essa categoria, pois se destina ao licenciamento e não a operações mercantis. Ademais, verifica-se que a transferência do direito de uso do programa de computador não implica a mudança de titularidade do próprio software, que permanece com o licenciador. Esse é o entendimento de MELO, que enfatiza

⁸⁹ Ibid., p. 29.

⁹⁰ BARRETO, op. cit., 2009, p. 140.

que o software “*representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica*”⁹¹. Nesse mesmo sentido, CARRAZZA ensina que:

*“É importante também deixar patenteado que a licença de uso não translada a titularidade jurídica da propriedade intelectual, vale dizer, dos direitos autorais do software. Insistimos em que o licenciado (ou sublicenciado) não adquire a propriedade do software, mas apenas o direito de vir a utilizá-lo. O autor do software (licenciador) detém o direito de dele “utilizar, fruir e dispor” (art. 28 da Lei 9.610/1998). Já o licenciado apenas se credencia a usar este bem imaterial quando autorizado, prévia e expressamente, pelo autor (cf. art. 29 da Lei 9.610/1998). Há, in casu, simples cessão do direito de uso; não da propriedade do bem”*⁹².

Pelo exposto, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a realização de operações de licenciamento ou cessão de direito de uso dos programas de computador não se enquadra como fato imponible do ICMS. Por outro lado, a Corte definiu que a venda do *corpus mechanicum* do chamado “software de prateleira” configura fato gerador desse imposto, uma vez que o suporte físico que contém o programa de computador se enquadra no conceito de mercadoria. Ressalte-se: em tais hipóteses, o bem a ser considerado mercadoria é o suporte físico do software, e não o próprio software.

Para uma melhor compreensão desse posicionamento, deve-se ter em mente a distinção entre a obra intelectual (no caso, o software) e seu suporte, de modo a perceber que a comercialização dessa mídia que contém o software não implica a transferência dos direitos autorais deste programa ou mesmo a existência de cessão de direitos ou licença de uso do software. Na compra de um software por CD-ROM, por exemplo, o que ocorre é tão-somente a venda, ao usuário, de uma licença de uso que permite a utilização da obra nos limites impostos pelo detentor de seus direitos autorais – e não a venda dos próprios direitos autorais ou apenas do direito de uso ao usuário, sendo esta última nem mesmo possível.

No caso de softwares difundidos por suportes físicos, é imprescindível notar a existência de duas operações distintas: a simples compra e venda desse suporte físico e, posteriormente, a cessão de direitos ou a licença de uso, mediante a qual se passa a poder utilizar o software. Nessas situações, portanto, aquele que comercializa o *corpus mechanicum* do software atua como um intermediador, pois é somente após a compra do suporte físico que o usuário poderá efetuar o licenciamento de uso ou de cessão de direitos e torna-se licenciado ou cessionário.

⁹¹ MELO, op. cit., 2009, p. 222.

⁹² CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 163.

Nesse ponto, é possível perceber que o que figura como fato típico tributário do encargo em questão (ICMS-Mercadoria) é a venda do suporte físico destinado ao consumo, isto é, a comercialização de bem móvel destinado à fruição do consumidor, situação que não guarda qualquer relação com a cessão de direitos ou com a licença de uso. Nesse sentido, cabe transcrever esclarecedor trecho de voto de lavra do Ministro Sepúlveda Pertence:

“O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual nele materializada. Tampouco, a fortiori, assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado”⁹³.

Assim, com relação aos softwares distribuídos por meio de suportes físicos, o fato de não haver “circulação” (critério material da regra-matriz do gravame estudado) ou mesmo intuito mercantil na cessão de direito ou na licença de uso se torna irrelevante, pois a operação que se adéqua ao fato gerador do ICMS-Mercadoria é tão-somente a venda do *corpus mechanicum* do software destinado ao consumo, operação que possibilita a realização posterior, pelo usuário, da licença ou da cessão de uso. Ensina ASSUNÇÃO que “o fato de inexistir transferência de titularidade da obra não impede, porém, a tributação das operações concernentes à circulação do suporte que a contenha”⁹⁴: o suporte, no caso, é a mercadoria.

Cabe ressaltar que tal entendimento seria aplicável apenas aos “softwares de prateleira”, já que o contrato de compra e venda, operação mercantil que se encaixa na hipótese de incidência do ICMS, é característica da intermediação gerada pela comercialização do suporte físico da obra, o que não ocorre para os softwares “customizados” e “sob encomenda”. Nessas hipóteses, há somente as operações de licenciamento ou cessão de direitos de uso do software e de prestação de serviços, realizadas diretamente entre detentor dos direitos autorais do programa de computador (fornecedor) ou seu sub-licenciado e o usuário. Assim, se o software não pode ser enquadrado como mercadoria, mas apenas seu suporte, a ausência desse suporte nas operações para distribuição de softwares

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 23 jan. 2013. Fls. 322-323.

⁹⁴ ASSUNÇÃO, op. cit., 2009, p. 29.

“customizados” e “sob encomenda” indica a inexistência de obrigação tributária de recolher o ICMS-Mercadoria.

Após o mencionado julgamento, a relevância jurídica da distinção dos softwares entre “de prateleira”, “customizados” e “sob encomenda”, acatada pelo Supremo Tribunal Federal, passou a ser bastante criticada pela doutrina. Os autores que fazem parte dessa corrente desfavorável a tal classificação afirmam que a ausência de diferenciação legal entre essas “categorias” de software impossibilita o tratamento tributário diverso a elas concedido. Assim, qualquer operação que envolva a sua comercialização deve ser entendida como licenciamento de uso, pelo que não caberia o entendimento de que o suporte físico (mídia armazenadora de software) disponibilizado comercialmente ao consumidor é objeto de venda (operação mercantil). Esse é o posicionamento de CARRAZZA:

“Em suma, o objeto da operação jurídica praticada com o software não é a venda nem deste bem imaterial nem do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais inerentes ao programa de computador. Amarrado este ponto, fica fácil avançar o raciocínio no sentido de que, juridicamente, nada distingue a aquisição (i) de um software exposto à venda numa loja, ao lado de outros idênticos (software “de prateleira”); (ii) de um software desenvolvido “sob medida” – ou seja, ponto por ponto – para satisfazer as singulares necessidades do licenciado (software “cópia única”); ou (iii) de um software desenvolvido a partir de outro, também de modo a adaptá-lo às necessidades do licenciado (software “customizado”). Em todos estes casos dá-se uma cessão de direitos [...]”⁹⁵.

Data venia, permitimo-nos discordar do ilustre tributarista, para apresentar posicionamento segundo o qual a operação realizada entre o usuário do software e o comerciante de seu suporte físico não pode ser classificada como cessão de uso. Isso porque: (i) o comerciante não pode se enquadrar como licenciador, uma vez que não necessariamente é titular do programa de computador ou seu sub-licenciado e, portanto, não pode negociar os direitos referentes a ele; (ii) a operação em questão não é celebrada por contrato de licença de uso – sequer contempla as disposições referentes a esse tipo contratual –, e sim por contrato de compra e venda, sem qualquer exposição ao usuário dos termos que deve seguir ao utilizar o programa de computador ou das limitações a serem observadas quanto ao seu direito de uso; e (iii) caso a negociação em comento se configurasse como cessão de direito, o consentimento do consumidor com os termos do contrato de licença a que tem acesso após a aquisição do suporte físico seria desprovido de importância jurídica e completamente desnecessário.

⁹⁵ CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 164.

Resta enfatizar, no ponto, que o *Software as a Service* nunca poderá ser distribuído mediante suporte físico, devido à incompatibilidade da situação com a sua natureza jurídica de modalidade de cloud computing, ambiente em que os recursos oferecidos são disponibilizados na própria nuvem.

Vencida essa questão, cumpre destacar que o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que bens intangíveis não podem ser mercadorias parece estar prestes a ser modificado. Em sede de liminar na ADI 1.945/MT, o Tribunal Pleno do STF indicou uma possível adoção de novo critério essencial à definição de mercadoria: o que realmente importaria, sobre todos os demais requisitos, é o *animus* mercantil daquele que comercializa o bem, independentemente de sua circulação.

A mencionada ADI, cuja cautelar restou indeferida pela maioria do Plenário da Suprema Corte, reputa inconstitucional a Lei Estadual nº. 7.098, do Mato Grosso, que determinou devido o recolhimento de ICMS a partir da realização de operações de distribuição de softwares por meio de transferência eletrônica de dados (download). Confira-se a ementa do julgado em comento, na parte em que trata do tema:

“ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados. (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis”.

Dessa forma, a despeito de o licenciamento ou cessão dos direitos de uso de softwares mediante download não configurar operação de transferência de titularidade do software e não contar com qualquer intermediação ou contrato de compra e venda, o STF parece reputar válida a configuração de tais operações como fato gerador do ICMS.

Para nós, o licenciamento de uso de software efetivamente se configura como fato gerador do ICMS-Mercadoria, embora não pelas razões apresentadas no julgamento em questão. É o que se passa a demonstrar.

Observe-se que os softwares não podem ser objeto de licenciamento: isso somente ocorre quando há cessão total dos direitos sobre o programa, hipótese em que resta configurado o fato gerador do ICMS-Mercadoria, já que haverá transferência patrimonial do produto destinado ao consumo, mediante operação de transmissão de todos os direitos que o licenciador possui sobre ele, bem como o software poderá se enquadrar perfeitamente nas

definições de mercadoria, seja como bem destinado à mercancia e, em consequência, ao consumo, ou como bem comercializado por empresário. Não é o que acontece nas cessões de direito ou licenciamento de uso do software.

Ora, uma vez que o objeto da licença de uso é o direito de uso, e não o próprio software, é ilógica a discussão acerca da classificação do programa de computador como mercadoria, pois a questão se torna irrelevante quando se trata de cessão de direito de uso.

Como visto, o programa de computador nunca será objeto de cessão parcial de direitos, podendo apenas figurar como mercadoria quando se fala em cessão total de direitos. Assim, independentemente do software poder ou não figurar como mercadoria, isso não interfere no licenciamento de uso do programa de computador, que permanecerá tendo como objeto não o software em si, com todos seus direitos autorais, mas o direito sobre seu uso. Portanto, o estudo sobre eventual concreção da cessão de uso à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria implica a análise da possibilidade do direito de uso sobre o software se enquadrar como mercadoria.

Por seu turno, segundo o art. 49 da Lei 9.610/98, *“Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito [...]”*. Dessa forma, verifica-se que a cessão de direito de uso promove a transferência da titularidade do direito de uso do software para o consumo (fruição). Destarte: (i) num critério contratual, em que apenas bens móveis e que figurem como objeto de mercancia podem ser tidos como mercadoria, o direito de uso se amoldaria a essa categoria, pois seu licenciamento gera a transação de sua titularidade e, como consequência, seria operação mercantil; (ii) com base no critério subjetivo, mercadoria é o bem móvel produzido ou posto em circulação por empresário, definição que também abrange o direito de uso. Ressalte-se que, segundo o art. 3º da Lei 9.610/98, *“Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis”*, motivo pelo qual o direito de uso também deve ser considerado bem móvel.

Por fim, ao se verificar que o direito de uso de software é bem móvel destinado ao consumo, pelo que estão presentes todos os critérios materiais extraídos da regra-matriz do ICMS-Mercadoria (operação que visa à transferência de titularidade de mercadorias destinadas ao consumo), mostra-se possível a subsunção da cessão de direito de uso sobre o software à hipótese de incidência da exação em questão.

Da mesma forma, se a operação de transferência de titularidade de mercadoria destinada ao consumo é o fator gerador do ICMS-Mercadoria, o licenciamento do direito de uso de *Softwares as a Service* também se enquadra na hipótese de incidência do gravame.

Assim, embora nos pareçam corretas as conclusões do julgamento da ADI 1.945/MT (o licenciamento de uso de software, quer ocorra física ou eletronicamente, é fato gerador do ICMS-Mercadoria), ele se fundamentou em premissas com as quais não concordamos. Isso porque o argumento utilizado pelos ilustres magistrados da Suprema Corte para entender devida a obrigação tributária no caso é o de que o próprio software pode se enquadrar como mercadoria comercializada com vistas ao consumo, o que já teria sido aceito pelo Tribunal quando este reputou válida a cobrança da exação em licenciamentos cuja circulação se dá fisicamente.

Observe-se, primeiro, o entendimento dispendido pelo Min. Nelson Jobim pelo indeferimento da liminar, que inaugurou a divergência e sagrou-se vencedor, após a leitura do voto do relator, Min. Octavio Galotti:

“Programa de computador é código binário e, por isso, não corpóreo. O fato de ser ele transmitido por meio de um disquete, CD ou DVD não o transforme em outro material. Entretanto, a jurisprudência do Tribunal – no que está absolutamente correto – reconhece que é cabível o ICMS na aquisição de programas de computador. Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também da aquisição de programa de computador de prateleira. É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto da incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais. Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF” (destaques nossos).

O Min. Nelson Jobim apresentou o seu voto-vista da seguinte forma:

“[...] A questão, portanto, é saber se o ICMS pode ser cobrado pelo licenciamento ou cessão de uso de programas de computador. [...] Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa. Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.

Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um ‘mundo digital’.

A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital” (destaques nossos).

Quanto às conversas proferidas após o voto-vista do Min. Ricardo Lewandowski, acompanhando o relator, confira-se:

“O SENHOR MNISTRO AYRES BRITTO – Ministro Peluso, a mercadoria é entregue fisicamente em sua casa, mas o software é comercializado via on line, quer dizer, em linha de princípio, com todas as vênias, não afastaria o conceito mercadoria em portanto, a incidência do ICMS.

O SENHOR MNISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – Em vez de comprar um CD e instalar na máquina; entra na internet, compra e transfere diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada” (destaque nosso).

Com a devida vênia, nos trechos acima transcritos, de forma que nos parece equivocada, os Ministros dão a entender que: (i) a Suprema Corte já enquadrrou como fato gerador do ICMS as operações de licenciamento de softwares distribuídos fisicamente – quando na verdade o fez com relação às vendas do suporte físico dos programas de computador; (ii) o software pode ser classificado como mercadoria nas operações de cessão de uso, a despeito de sequer figurar como objeto dessa.

Como já demonstrado, o STF definiu que a venda de suportes físicos (bens móveis destinados ao consumo) armazenadores de softwares enseja a cobrança de ICMS-Mercadoria, e não que o programa de computador é mercadoria passível de circulação. É o direito de uso do programa de computador que figura como bem móvel a ser consumido a partir de uma operação de transferência de sua titularidade, e não o próprio software, como já explicado. Em outras palavras, o software, em si, não é objeto da licença de uso, e sim seu direito de uso; portanto, o software não pode ser classificado como mercadoria nas cessões de uso, pois não é sua titularidade que é negociada com vistas ao consumo.

Note-se que a manutenção desse entendimento no julgamento definitivo da ADI sinalizaria a possibilidade de relativização do conceito de “circulação” para fins tributários, de modo que não podemos distinguir ao certo a nova definição aventada pelo Supremo. Ao que nos parece, há duas explicações para a Corte Maior ter atingido tais resultados: ou a circulação foi tratada no julgamento em questão como sinônimo de disponibilização, ou não se atentaram os ilustres magistrados ao fato de não haver transferência de titularidade do

software nas operações que visam sua distribuição (as cessões de direito de uso), tratando a operação como uma venda comum de produto.

Assim, caso se confirme que a distribuição de softwares ocorre por meio de operação em que se transfere ao usuário/consumidor a titularidade do próprio programa de computador, tido como mercadoria – diferentemente do que acontece no licenciamento de uso de software, em que esse nem mesmo é objeto da negociação mercantil –, de modo que devido o recolhimento de ICMS-Mercadoria, nada impediria que essa mesma orientação pudesse ser aplicada ao *Software as a Service*. Tal conclusão, embora apresente resultado idêntico ao defendido neste trabalho (subsunção da cessão de direito de uso de SaaS à hipótese de incidência do IMCS-Mercadoria), seria altamente questionável, para não dizer inconstitucional, uma vez que se estaria deturpando de inúmeras formas os critérios materiais apresentados na hipótese de incidência do gravame, prevista no art. 155, II, da Constituição Federal, de modo a abarcar conceitos diversos dos delimitados.

Desse modo, a despeito do recente julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, não se mostra lógica ou recomendável, com base nos argumentos apresentados na ocasião, uma eventual decisão pela adequação das operações de disponibilização de acesso ao *Software as a Service* à hipótese de incidência de ICMS-Mercadoria – essa conclusão deve ser atingida levando-se em consideração que o direito de uso sobre o software, objeto da licença de uso, é bem móvel destinado ao consumo enquadrado como mercadoria, cuja titularidade é transferida por meio da cessão de direito de uso, motivo pelo qual se amolda à hipótese de incidência do ICMS.

Capítulo 3 – Da incidência de ISS sobre a contratação de SaaS

3.1. A hipótese de incidência do ISS

O ISS ou ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) é imposto municipal que substituiu o IIP (Imposto sobre Indústrias e Profissões) com a reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional nº. 18/65.

O art. 156, III, da Constituição Federal prevê a regra-matriz do ISS:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

Assim, observa-se que a instituição do gravame se deve à prestação de serviços de qualquer natureza – excluídos aqueles de competência estadual – que estejam previstos em lei complementar (Lei Complementar 116/03). Acerca da hipótese de incidência em questão, MELO leciona:

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”⁹⁶.

Dessa forma, o critério material do ISS é anunciado pela expressão “prestar serviço”, que sinaliza a existência de uma relação jurídica nascida de um contrato (verbal ou escrito) de prestação de serviços. Conforme adverte DÁCOMO ⁹⁷, *“É sobre o fato ‘relação jurídica de prestar serviço’ que incidirá a norma geral e abstrata do Imposto Sobre Serviços”*.

No que tange a prestação de serviço, DINIZ a define como *“um contrato pelo qual uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a prestar-lhe uma atividade lícita, material ou imaterial, mediante remuneração”* ⁹⁸. No mesmo sentido, destaca-se o magistério de LOPEZ:

⁹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3 ed. São Paulo, Dialética: 2003. p. 33.

⁹⁷ DÁCOMO, Natalia de Nardi. **A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 30.

⁹⁸ DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 415.

“É a própria lei que dá o conceito do contrato de prestação de serviços, ou seja, é aquele contrato em que uma das partes se obriga a fornecer a outra um trabalho ou serviço mediante remuneração. Solicitante ou cliente é aquele que pede o serviço e aqueles que fornece a atividade é o executor, ou o prestador de serviço. [...]”

Todo tipo de serviço seja material ou imaterial pode ser objeto de contrato. Serviço material se opõe àquele que nasce da criação do intelecto ou espírito humano, que vem a ser o serviço imaterial. Dessa forma, o serviço prestado por um técnico de computação ou por um encanador é serviço material, enquanto o serviço de um advogado é imaterial, pois é feito pela inteligência, como também o do escritor”⁹⁹.

Por sua vez, JUSTEN FILHO define serviço, para fins de tributação por ISS, como a *“prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de contato bilateral”¹⁰⁰*. É também esse o posicionamento de CARRAZZA, para quem *“serviços de qualquer natureza, para fins de tributação por via de ISS, é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (caráter negocial)”¹⁰¹*.

Há, todavia, quem entenda descabido o entendimento pelo qual o ISS é devido sobre utilidades:

“Conforme exposto, o núcleo da materialidade da regra-matriz do ISS consiste na “prestação de serviços tributáveis”, sendo que a ideia da utilidade surge como uma consequência do serviço prestado. O que a Constituição Federal permite que seja tributado pelo referido imposto é o meio e seu fim, resultado, ainda que sua existência seja imprescindível para que se caracteriza serviço tributável, conforme definição ora proposta. Como dizia ATALIBA, no ISS a essência da materialidade da hipótese de incidência está no próprio esforço; tributar resultado é da essência da materialidade da hipótese de incidência de outro imposto, o imposto sobre produtos industrializados”¹⁰².

A despeito dessa divergência, verifica-se que a maioria doutrinária aponta como a principal característica da prestação de serviços a existência de uma obrigação de fazer¹⁰³.

⁹⁹ LOPEZ, Tereza Ancona. **Comentários ao Código Civil: parte especial:** das várias espécies de contratos. v. 7. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 202-203.

¹⁰⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. p. 177. *Apud*: GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 113.

¹⁰¹ CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 586.

¹⁰² GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 114.

¹⁰³ Cumpre mencionar, ainda, que a vertente que traz um conceito econômico de serviço, como *“bem imaterial na etapa da circulação econômica”*, e entende a prestação de serviços como *“a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial”*, não é mais adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que passou a empregar a palavra “serviço” como

Ocorre que nem toda obrigação de fazer classificada como serviço pode ser objeto de incidência do ISS: daí a noção de serviço tributável, isto é, o serviço constitucionalmente qualificado como passível de sofrer tributação.

Para BARRETO, serviço tributável é aquele que implica o “*esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial*”¹⁰⁴. Desta definição, podemos inferir a essencialidade da existência concomitante “(i) da prestação de (ii) atividade humana (iii) a terceiro(s), (iv) produzindo-lhe(s) (v) uma utilidade material ou imaterial”¹⁰⁵, além do um cunho econômico, requisitos sem os quais resta descaracterizada a figura do serviço tributável.

Ademais, GONÇALVES arrola os seguintes serviços que, por ausência de conteúdo econômico, são intributáveis:

*“Por força do princípio da capacidade contributiva não são, portanto, tributáveis as prestações de serviço que não possuam conteúdo econômico: os serviços prestados em caráter afetivo (por força de laços familiares e de amizade), religioso (de motivação transcendental) ou filantrópico (que escapam de qualquer conotação econômica), o serviço público (prestados em cumprimento a preceitos constitucionais e legais, sem motivação econômica) e os serviços prestados sob regime de subordinação, em virtude de vínculo empregatício (que têm caráter alimentar). Ademais, não sendo cabível se falar em “serviço para si mesmo”, o serviço tributável pressupõe que se trate de esforço desenvolvido para terceiros”*¹⁰⁶.

Os serviços são, portanto, bens imateriais, prestados a terceiros, de conteúdo econômico e “definidos em lei complementar”, nos exatos termos do art. 156, III, da Constituição Federal. No caso, o ato normativo previsto, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é a Lei Complementar 116/03.

Note-se que o uso do verbo “definir” no dispositivo em que está expresso o arquétipo constitucional do ISS pode levar a entender que a lei complementar pode, de fato, determinar quais os serviços passíveis de tributação por ISS. Essa abertura, entretanto, não existe, uma vez que é vedado à lei complementar de que trata o art. 156, III, da CF (i) distorcer o conceito de serviço utilizado constitucionalmente – definição essa que, de acordo com o entendimento da Suprema Corte, para fins de incidência de ISS, equivale a uma

uma “obrigação de fazer” (MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 42).

¹⁰⁴ BARRETO, op. cit., 2009, p. 62-63.

¹⁰⁵ GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 111.

¹⁰⁶ Ibid., p. 112-113.

obrigação de fazer de caráter econômico –, bem como (ii) ampliar/alargar seu campo de incidência para alcançar aquilo que não pode ser qualificado como serviço, na forma em que o termo é empregado pela Constituição Federal.

Vale ressaltar que o fato de a Lei Complementar 116/03 não oferecer um conceito expresso de serviço, optando apenas por listar os serviços tidos como tributáveis pelo ISS, não autoriza que o legislador ordinário insira nesse rol atividades que não se amoldam ao sentido constitucional do vocábulo “serviço”, como pode dar a entender uma interpretação não-sistemática do art. 156, II, da CF. Quanto ao tema, preleciona CARRAZZA:

“a interpretação gramatical não é uma verdadeira interpretação, mas um pressuposto de interpretação (Paulo de Barros Carvalho). Só se consegue desvendar o significado, o conteúdo e o alcance de uma norma jurídica com a interpretação sistemática, ou seja, levando em conta, no labor exegético, o ordenamento jurídico como um todo. É o que procuramos fazer, até porque o art. 156, III, em exame, não se apresenta, em nosso Direito, pairando sozinho no espaço jurídico, mas, pelo contrário, entremostra-se em íntima conexão com outras normas e princípio (máxime com o da autonomia municipal, que sob nenhuma hipótese deve ser desconsiderado)”¹⁰⁷.

A lição transcrita assume ainda maior importância ao se constatar que a lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar 116/03 inclui “serviços de informática e congêneres”, dentre os quais o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (subitem 1.05), a “elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos” (subitem 1.04), o “processamento de dados e congêneres” (subitem 1.03) e o “suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados” (subitem 1.07).

É importante ter em mente que o fato de determinada atividade exercida constar na Lista Anexa não basta para que se configure a prestação de serviço. Sobre a impossibilidade de lei federal definir o que é serviço, recorremos novamente aos ensinamentos de CARRAZZA:

“[...] o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio

¹⁰⁷ CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 587-588.

de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza”¹⁰⁸.

Esse também é o posicionamento de JUSTEN FILHO, que esclarece:

“Se o art. 146, III, atribuisse à União competência para definir livremente a hipótese de incidência do ISS, também atribuiria competência para ampla definição de todas as hipóteses de incidências tributárias – o que representaria a total subversão do sistema constitucional tributário”¹⁰⁹.

Portanto, não cabe a lei federal “traçar a hipótese de incidência tributária do ISS, por ser referido imposto um tributo cuja competência tributária impositiva é municipal, segundo a rigorosa repartição constitucional de competências tributárias”¹¹⁰. Em outras palavras, não pode lei complementar pretender modificar o campo das competências tributárias, já esgotado pelo texto constitucional, a pretexto de “definir” serviço – cabe a tal ato normativo apenas determinar quais serviços serão tributados.

3.2. O *Software as a Service* e a prestação de serviço

Vimos que o aspecto material da hipótese de incidência do ISS se restringe apenas à prestação de serviço, isto é, ao negócio jurídico que, firmado entre tomador e comprador, implica em uma obrigação de fazer com intuito econômico. Cabe agora analisar se possível a adequação do licenciamento de uso do *Software as a Service* à ideia de prestação de serviço.

É fácil notar que, para os softwares tradicionais, a cessão de direito origina uma obrigação de dar, consubstanciada no dever do fornecedor de repassar ao usuário o direito de uso sobre determinado programa de computador, entregando-lhe uma cópia do produto para a utilização dentro das restrições acordadas. Essa classificação das obrigações as divide com base na natureza das relações jurídicas formadas, como explica BARRETO:

“Ensinam os civilistas que as obrigações positivas subdividem-se em prestações de coisas e prestações de fato. As prestações de coisas consistem na entrega de um bem [obrigação de dar], enquanto as prestações de fatos consistem em atividades do devedor [obrigações de fazer ou de não fazer]. Protótipo de prestação de coisas são os contratos de locação [obrigação de dar]. As obrigações de dar têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor,

¹⁰⁸ CARRAZZA, op. cit., 2012, p. 588.

¹⁰⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 3, dez. 1995. p. 69. Apud: GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 124.

¹¹⁰ GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 122.

para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto ‘as obrigações de fazer têm por direito um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de que fora parte a entrega de uma coisa’”¹¹¹.

Ainda sobre essa distinção, esclarece MELO:

“Essa espécie de obrigação (fazer) não possui definição e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (dar) que consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definem em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos intelectuais”¹¹².

Com relação à natureza das obrigações que envolvem softwares, GONÇALVES destaca que

“toda e qualquer relação jurídica envolvendo software ou terá por objeto ou (i) o software em si (p. ex. desenvolvimento, adaptação, agenciamento), correspondendo nesta hipótese sempre a uma obrigação de fazer, ou (ii) atributos relativos aos direitos autorais que lhe correspondem (p. ex. licença de uso ou cessão total de direitos autorais), correspondendo, nesta hipótese, sempre a uma obrigação de dar”¹¹³.

Seguindo esse raciocínio, verifica-se que o licenciamento de software tradicional resulta em obrigação de dar, e não em obrigação de fazer, motivo pelo qual não se configura como prestação de serviço, de modo que resta impossibilitada a incidência de ISS sobre a operação. Apesar de parecer simples, a lógica demonstrada acima é perturbada por dois fatores que, se tomados isoladamente, levam à falsa conclusão de que a cessão de direito pode ser tida como prestação de serviço. São eles: (i) a equivocada equiparação dos institutos da locação e da prestação de serviço e (ii) a presença da cessão de direito no rol de serviços tributáveis pelo ISS trazido pela Lei Complementar 116/03.

Nota-se que o licenciamento de uso é instituto profundamente semelhante à locação – embora não idênticos¹¹⁴ –, uma vez que o conteúdo da relação jurídica de ambas as figuras consiste em obrigação de dar, numa cessão de direito de uso da coisa (na locação, entretanto, essa cessão será sempre temporária). Assim, muitas das conclusões procedentes do

¹¹¹ BARRETO, op. cit., 2009, p. 122.

¹¹² MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto Sobre Serviço de Comunicação**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 60-61.

¹¹³ GONÇALVES, op. cit., 2005. p. 89.

¹¹⁴ De acordo com GONÇALVES, “a diferenciação entre o instituto jurídico da locação e o instituto jurídico da licença de uso reside no fato de que o elemento diferenciador entre ambos reside no objeto de um e de outro: corpóreo no primeiro caso e incorpóreo no segundo” (GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 108).

estudo da locação podem ser aplicadas ao licenciamento de uso, de forma que muitos acabam por tratar ambos os institutos como se idênticos fossem.

Dito isso, registre-se que outra confusão entre institutos, essa provocada pela tradição romana, faz com que a locação seja igualada à prestação de serviço. Pela impossibilidade da comparação das figuras mencionadas, GONÇALVES esclarece com precisão a origem do equívoco:

“Num só conceito, o de locatio conductio, os romanos disciplinaram três espécies de contrato: locatio conductio rerum (locação de coisas), locatio conductio operarum (locação de serviços) e locatio conductio operis (empreitada). Sob sua influência, muitos códigos do século passado, inclusive o Código Civil brasileiro de 1916, mantiveram essa unidade conceitual. [...]”

Essa sistematização é, todavia, repelida pela doutrina e pelos códigos contemporâneos, que disciplinam de forma autônoma os contratos de prestação de serviços, de trabalho, de empreitada, de agência e de aprendizagem, reservando a palavra locação para designar unicamente o contrato que se destina a proporcionar a alguém o uso e gozo temporários de uma coisa infungível, mediante contraprestação pecuniária. Segundo preleciona ORLANDO GOMES, atualmente ‘locação é só a de coisas. Não é questão apenas de rigor terminológico, pois as outras espécies tradicionais de locação não se ajustavam perfeitamente ao conceito único a que se pretendeu reduzi-las’.

Em consequência dos novos rumos, a chamada locação de serviços desdobrou-se em duas figuras independentes: contrato de trabalho, sujeito às leis de ordem pública, e contrato de prestação de serviços, como consta do Código Civil de 2002. No aludido diploma, a empreitada também só se refere à construção e, por esse motivo, tal modalidade contratual não se enquadra mais no conceito de locação. Nela uma das partes se obriga a realizar determinada obra com seu trabalho, e às vezes também com o fornecimento dos materiais. A encomenda de outros tipos de trabalho, como o parecer solicitado a um jurista, por exemplo, é tratada como prestação de serviço. Na realidade, não há como confundir esta última figura contratual com a locação, pois o traço característico desta é o retorno da coisa locada ao locador ou proprietário, enquanto o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou”¹¹⁵.

A ausência de equivalência entre locação e prestação de serviço, portanto, implica o mesmo não enquadramento do licenciamento de uso, como instituto semelhante à locação, na definição de prestação de serviço.

Ademais, sabemos que a cessão de direito de uso sobre programas de computador não pode ser tomada como uma espécie de modalidade de locação. Assim, uma vez assentado que tais figuras não podem ser equiparadas, eventual confusão entre os institutos “locação” e

¹¹⁵ GONÇALVES, op. cit., 2010, p. 305-306.

“prestação de serviço” sequer atingiria a natureza do licenciamento de uso de software, que permaneceria sem configurar operação de prestação de serviço.

Apesar de o licenciamento de uso de software nitidamente configurar obrigação de dar, como já pudemos comprovar, o instituto está expressamente previsto no item 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03 (rol de serviços tributáveis pelo ISS), sendo esse o maior e mais forte motivo para que alguns erroneamente entendam como prestação de serviço a cessão de direito de uso de software.

Como visto, é inconstitucional que a lei complementar em questão trate como prestação de serviço atividades que não constituam obrigação de fazer de cunho econômico, de modo a ampliar os limites constitucionais à definição de serviço para englobar as mais distintas situações. É que o constitucionalmente previsto critério material do ISS, pelo qual a incidência do tributo se dá somente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, é barreira à atuação legislativa ordinária, de modo que a violação de tal norma importa inconstitucionalidade da lei tributária.

Assim, embora a definição constitucional da hipótese de incidência do ISS devesse representar óbice à inclusão de atividades que não consistem em prestação de serviço na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, a tentativa do legislador infraconstitucional de adaptar a realidade no campo da informática ao sistema tributário resultou em uma descabida previsão de tributação da cessão de direito de uso do software. Com efeito, o item 1.05 da referida Lista Anexa determina a incidência do ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, situação que não se enquadra no aspecto material da hipótese de incidência do gravame.

Ademais, segundo o art. 9º da Lei 9.609/98, a distribuição do software ao usuário ocorre por meio do contrato de licença de uso, que apresenta uma série de limitações ao uso do programa, como forma de resguardar os direitos de seu proprietário, e rege a transferência, temporária ou indeterminada, do direito de uso do programa de computador ao usuário, o que consiste em obrigação de dar. Desse modo, o contrato de licença não pode, como quer a Lei Complementar 116/03, ser utilizado de forma diversa da legalmente prevista para expandir o campo de incidência do ISS, sob pena de afronta o art. 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar o conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado utilizados constitucionalmente para definir ou limitar competências tributárias para adaptá-los a hipótese de incidência de determinado gravame.

De todas as manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre tema até o momento infere-se que, quanto aos softwares, o ISS somente não incide sobre os programas

de computador de prateleira, pois os softwares customizados e sob encomenda estão sujeitos à tributação em questão.

Essa distinção se deu em função da suposta natureza distinta das operações que envolvem os softwares customizados e sob encomenda: nelas, o consumidor contrata serviço de modificação, aperfeiçoamento ou desenvolvimento de programas, de modo que a obrigação de fazer está presente e prevalece sobre a obrigação de dar (entrega do direito de uso). Assim, tributa-se não o licenciamento, que estaria em segundo plano na operação (além de não configurar serviço), mas o serviço de alteração, transformação e criação de software prestado pelo desenvolvedor, de forma que tal hipótese não se amolda ao polêmico item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, senão ao item 1.04 do mesmo ato normativo, que determina a incidência de ISS sobre a “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”. É o que afirma COSTA:

“Nesse caso, o programador é contratado para prestação de um serviço exclusivo, configurando, assim, a obrigação de fazer e sendo indiscutível a incidência do ISS, consoante previsto no item 1.04 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, conforme entendimento pacificado no STF, a partir de 1998, com o julgamento do RE 176.626 e do RE 199.464.

Assim, a incidência do ISS se justifica pelo fato de o programador ter sido contratado para desenvolver um software exclusivo, atendendo às necessidades específicas do usuário que o contratou. Nesse caso, configura-se típica prestação de serviço, obrigação de fazer cujo conteúdo econômico permite a configuração do aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

No entanto, se o programador fornecer um software comum, prestando apenas aqueles serviços de consultoria e ajuste, a incidência do ISS justifica-se apenas sobre esses serviços, não se estendendo à cessão dos direitos de uso do software comum. Isso porque a prestação de serviços, aspecto material da hipótese de incidência do ISS, nesse caso, se subsume à consultoria e ajuste”¹¹⁶.

Assim, a despeito de a operação de distribuição do software customizado ou sob encomenda englobar, além da contratação dos serviços mencionados, o posterior licenciamento do direito de uso do software modificado ou desenvolvido, a tributação pelo ISS ocorreria – a nosso ver, corretamente para os softwares sob encomenda – tão-somente com relação à prestação de serviços de elaboração de programa de computador pelo fornecedor.

¹¹⁶ COSTA, Jacqueline Mayer da. Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS sobre o software no regime tributário brasileiro. **Revista do Caap**, Belo Horizonte, n. XVII, 1º semestre 2009. p. 276-277.

Há, no entanto, vertente defensora de que o ISS somente é devido nas operações envolvendo a distribuição de softwares customizados caso os direitos autorais sobre o programa adaptado pertençam ao contratante da “customização”. Explica-se.

O art. 5º da Lei 9.609/98 (Lei do Software) determina que “*os direitos sobre as derivações autorizadas pelo titular dos direitos de programa de computador, inclusive sua exploração econômica, pertencerão à pessoa autorizada que as fizer, salvo estipulação contratual em contrário*”. Assim, se as partes não realizam nenhum ajuste especial quanto à titularidade dos direitos autorais sobre o software customizado, esta caberá ao desenvolvedor do programa.

Observa-se que, nessa hipótese, o prestador de serviço não será remunerado por seu trabalho, pois seu esforço se reverte em seu próprio benefício, de modo a afastar a definição de serviço tributável, que não abarca serviços prestados para si mesmo, por ausência intuito econômico. Dessa forma, a operação remunerada seria tão-somente a cessão de direito de uso do software adaptado, que, como visto à exaustão, não enseja tributação por ISS. Indevido, portanto, o gravame ¹¹⁷.

No entanto, caso haja cláusula contratual específica que determine que os direitos autorais sobre o software customizado pertencem ao contratante dos serviços, a remuneração decorrerá dos serviços prestados (obrigação de fazer), configurando-se a prestação de serviços passível de tributação pelo ISS ¹¹⁸.

Embora nos pareça correto, o raciocínio acima demonstrado não é adotado pela Suprema Corte, que entende que a dinâmica da distribuição dos softwares customizados equivale à dos softwares sob encomenda, de forma que sobre ambos incide o ISS.

Continuando a análise, no que tange aos softwares de prateleira, não há falar em contratação de serviços: há apenas a licença de uso, isto é, a obrigação de dar, o que desconfigura o conceito de prestação de serviço. Nesse sentido a já mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a distribuição dos programas de computador do tipo *standard* que contam com um suporte físico enseja apenas a obrigação tributária de recolher ICMS, sendo a tributação devida em razão da operação de circulação para consumo dessa mídia armazenadora do software em comento.

A situação debatida no julgamento, entretanto, não suscitou comentários acerca da tributação dos programas *standards* distribuídos por outros meios que não por suportes físicos, como a transferência eletrônica de dados. No entanto, tal como ocorre com os

¹¹⁷ GONÇALVES, op. cit., 2005, p. 173.

¹¹⁸ Ibid., p. 173.

softwares de prateleira em geral, independentemente do modo como distribuídos, não há qualquer obrigação de fazer e, como consequência, não deve incidir o ISS.

Ao que parece, portanto, a previsão de incidência de ISS sobre operações de licenciamento de uso de softwares é inconstitucional, pois termina por alargar o campo de incidência do ISS ao também ampliar a definição de prestação de serviços para abranger situações que não importam em obrigação de fazer com intuito econômico. A questão, que ainda não foi direta e plenamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, é tratada no Recurso Extraordinário nº. 688.223/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida em setembro de 2012.

O *leading case* provocará a manifestação da Corte Maior quanto à existência ou não de fundamento jurídico que autorize a incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, atividade que, conforme se procurou demonstrar, não é prestação de serviço. Logo, o que se espera é uma decisão pela confirmação da aplicabilidade ou declaração de inconstitucionalidade do item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03.

Esse debate, no entanto, não compromete inteiramente o reconhecimento das operações pelas quais se contrata o *Software as a Service* como prestação de serviço. É o que se passa a demonstrar.

O *Software as a Service* é modalidade de cloud computing pela qual o usuário tem acesso a um software por meio da nuvem, sem assumir os encargos típicos de quem adquire uma cópia do programa de computador, como atualização, manutenção, processamento de dados, dentre outros. Observe-se, assim, que o usuário de tal solução em nuvem pode se utilizar livremente dos recursos oferecidos pelo SaaS, que se identificam com os ofertados por um software disponibilizado do modo tradicional, isto é, mediante a entrega de cópia do programa, desde que arque com uma contraprestação periódica que garanta a disponibilização e o acesso ao software.

No SaaS utiliza-se um software disponibilizado pelo contratado na internet, de modo que o programa e os dados a ele associados são hospedados na nuvem: não há entrega de cópia ou download do programa na máquina do usuário, mas o acesso remoto mediante remuneração baseada no tempo de utilização (*pay-per-use*).

Percebe-se que, assim como ocorre com os softwares tradicionais, ao optar pelo SaaS, o usuário realiza, por meio da licença de uso, uma operação pela qual lhe é transmitido, temporária ou indeterminadamente, o direito de uso sobre o programa de computador – a utilização do SaaS também está sujeita, por exemplo, às limitações que visam proteger os

direitos do proprietário do software licenciado. Por outro lado, a natureza de modalidade de cloud computing do SaaS faz com que seu acesso somente possa ocorrer mediante sua disponibilização em nuvem, o que implica dizer, por meio da prestação de alguns serviços.

Assim, há algo interessante e peculiar na cessão de direito de uso sobre o SaaS: se por um lado, como todo licenciamento, existe uma obrigação de dar (transmissão do direito de uso ao consumidor), por outro, tal obrigação está vinculada, necessariamente, a uma obrigação de fazer, consubstanciada em um contrato de prestação de serviços que, a fim de garantir e possibilitar o pleno exercício desse direito de uso, mantém o SaaS disponível e em funcionamento na nuvem.

Importante observar que, apesar de serviços como a manutenção, atualização e suporte técnico dos programas de computador funcionarem como atividades auxiliares à cessão de uso quando nos referimos aos softwares tradicionais, o mesmo não nos parece ocorrer com o SaaS. Nessa modalidade, entendemos que tais prestações deixam de ser acessórias ou secundárias, para assumir papel essencial de serviços indispensáveis ao exercício do direito de uso, uma vez que fazem parte da própria noção de cloud computing.

Destarte, *“a empresa contratada detém a obrigação não de fornecer um software, mas de permitir o acesso ao software, sua constante disponibilidade, seu uso e o armazenamento de dados necessários, tendo em vista que o programa será acionado em ambiente externo ao computador do usuário”*¹¹⁹, pelo que a contratação de SaaS origina uma obrigação de fazer, e não apenas de dar. Trata-se, portanto, de operação complexa e *sui generis*, porquanto indissociáveis a licença de uso e a prestação de serviços¹²⁰.

Assim, a contratação de SaaS difere inteiramente das operações complexas como a distribuição de softwares customizados e sob encomenda, por exemplo, em que existe a possibilidade de a cessão de uso e a prestação de serviço serem realizadas separadamente, em momentos distintos, podendo até mesmo serem contratadas separadamente.

Quanto ao ponto, SANTOS destaca:

“Segundo BARRETO, o software (tradicional) pode ser fornecido abrangendo os serviços de suporte e manutenção. Tais serviços seriam espécie de atividade-meio que importa no fornecimento do software tradicional, que se perfectibilizaria através da cessão de uso.

¹¹⁹ SANTOS, op. cit., 2011, p. 53.

¹²⁰ Ao estudar o tema, ANATASSIADIS analisa se possível um hipótese de sujeição do contratante de SaaS a espécie de locação da licença de uso do software, concluindo pela inexistência de tal instituto, uma vez que a locação se dá sobre coisas infungíveis: para o especialista, *“Ao contrário de bens móveis, não se pode alugar direitos, cujo uso pode ser cedido ou licenciado”* (ANATASSIADIS, op. cit.).

O mesmo entendimento não pode ser estendido ao software como serviço. Como se viu, tais atividades ditas auxiliares quando nos referimos ao software tradicional são imprescindíveis quando falamos de Software as a Service, de forma que sua não ocorrência desvirtua o próprio conceito que a atividade propõe. De igual forma, é impossível aferir o valor individual de cada um desses serviços, tendo em vista que o usuário pagará um valor periódico pelo uso e que englobará todos os serviços intrínsecos que serão realizados, inclusive sem a ciência do contratante, como é o caso das atualizações e manutenções.

Em resumo, no SaaS não ocorre somente a contratação de uma licença de uso, mas a disponibilização de um serviço complexo onde está inserido uma licença de uso, mas contempla também todo processamento e manutenção necessários para que o software seja acessado. O prestador realiza não só a cessão de uso, mas também todas as atividades correlatas, que no caso do software tradicional seria de responsabilidade do usuário.

Dessa forma, temos que a configuração de um serviço sui generis composto de uma série de atividades que configuram uma só”¹²¹.

Por isso, pode-se dizer que o licenciamento do *Software as a Service* implica necessariamente na contratação de atividades como processamento e manutenção de programa de computador, pelo que deve haver um acordo de “licença de uso e prestação de serviços”. Desse modo, fica demonstrada a qualificação da contratação de SaaS como uma operação em que há, concomitantemente, o licenciamento do uso e a prestação de serviços, numa espécie *sui generis* que, a nosso ver, com relação às atividades contratadas, preenche as principais características de uma prestação de serviço (obrigação de fazer de cunho econômico).

Dessa forma, entendemos que a possibilidade de incidência de ISS se dá apenas com relação à parcela da operação correspondente à contratação dos serviços inerentes ao cloud computing, e não quanto à licença de uso, incorretamente arrolada como serviço passível de tributação pelo gravame em questão.

Destacamos, porém, a existência de vertente no sentido de que, na contratação de SaaS, pode-se dizer que a cessão de direito ou licenciamento de uso figura como atividade preponderante em relação à prestação de serviços típicos da computação em nuvem, que seriam apenas atividades-meio para que o acesso do usuário ao software seja possível. No caso, não haveria sequer a incidência do ISS, uma vez que, como vimos, embora a Lei Complementar 116/03 traga previsão de tributação da hipótese, entendemos que o inciso é inconstitucional, por arrolar como serviço atividade que não se enquadra como tal e, em consequência, alargar a hipótese de incidência do gravame.

¹²¹ SANTOS, op. cit., 2011, p. 64-65.

3.3. A contratação de SaaS e a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação

O ISS é imposto municipal cuja hipótese de incidência abarca as prestações de serviço não compreendidas no art. 155, II, da Constituição Federal e definidas em lei complementar (LC 116/03). O dispositivo constitucional mencionado, por sua vez, consiste na regra-matriz do ICMS, levando-nos a concluir, portanto, que as prestações de serviço passíveis de gerar o recolhimento de ICMS não estão abrangidas na hipótese de incidência do ISS.

Isso porque a competência atribuída constitucionalmente aos Municípios para a tributação do ISS é subsidiária à competência tributária dos Estados, de modo que o tributo em questão incide apenas “*sobre os fatos geradores não incluídos nas órbitas dos outros impostos sobre produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF)*”¹²².

Dessa forma, a prestação dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação, que consistem em critérios materiais trazidos nas hipóteses de incidência do ICMS-Transporte e o ICMS-Comunicação, respectivamente, não ensejam a tributação por ISS. Assim, para que possamos analisar se devida a incidência de ISS sobre a operação de contratação de SaaS, deve-se estudar a sua eventual subsunção às hipóteses de incidência do ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação.

Descabidas maiores considerações acerca da total incompatibilidade entre a contratação de SaaS e a hipótese de incidência do ICMS-Transporte: o fato gerador do gravame é a prestação de serviço de transporte interurbano ou interestadual destinado ao consumo, o que em nada se assemelha à operação pela qual um usuário passa a ter acesso ao software por meio de nuvem.

Um maior aprofundamento é devido, no entanto, ao se tratar do ICMS-Comunicação, que tem como cerne da materialidade de sua hipótese de incidência a prestação de serviços de comunicação em regime de direito privado destinado ao consumo.

Enquanto a comunicação é entendida como a interação entre emissor e receptor de determinada mensagem, de forma que esta seja compreensível a ambos, a prestação de serviço consiste em uma relação triangular em que, além do laço comunicacional estabelecido entre emissor e receptor, está também presente um intermediário que possibilita, pelo domínio da tecnologia e dos meios e condições materiais necessários, a comunicação. Desse modo, verifica-se que o mediador da relação de comunicação é o responsável por transmitir as

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 400.

informações entre os interlocutores (emissor e receptor), de modo que não figura em nenhum dos polos da comunicação.

No que toca ao fator gerador do tributo em questão, NEVES entende que:

“[...] a prestação de serviços de comunicação só poderá ser considerada para materialização do ICMS quando houver, ao mesmo tempo, a junção dos elementos constitutivos da prestação de serviço (prestador tomador e conteúdo econômico do serviço) e daqueles que formam o esquema da comunicação (emissor meio físico, mensagem, sinais convencionados e receptor). Faltante qualquer desses elementos, não teremos a prestação de um serviço de comunicação, que necessariamente requer o exercício efetivo de uma atividade com o objeto de propiciar os meios e modos necessários que tornem possível a emissão e a transmissão da mensagem entre o tomador do serviço (emissor) e a terceira pessoa (receptor), mediante pagamento do preço ajustado”¹²³.

Nesse sentido, ainda, o entendimento ventilado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº. 402.047/MG:

“Há ‘serviço de comunicação’ quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato ‘por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de qualquer natureza’”.

Acerca da imprescindibilidade do intermediário para a prestação de serviço de comunicação, GRECO ensina:

“A prestação do serviço de comunicação prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, tipificando-se como a simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens. Os partícipes da relação comunicativa ‘não prestam serviço’ um para o outro, nem para terceiros. Eles apenas se comunicam. Presta o serviço, isto sim, a empresa que mantém em funcionamento o sistema de comunicações consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites, etc.”¹²⁴.

Ora, na relação oriunda da contratação de *Software as a Service* há apenas duas figuras: o provedor de acesso ao SaaS, responsável por sua disponibilização, e o usuário. Não se verifica, portanto, essa dinâmica triangular tão necessária à configuração da prestação de serviço de comunicação. Ademais, não já uma transmissão de mensagem entre receptores,

¹²³ NEVES, Fernando Crespo Queiros. **Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Comunicação e Internet**. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006. p. 109. *Apud*: SANTOS, op. cit., 2011. p. 59.

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. **Curso de Direito Tributário**, v. 2. 2 ed. São Paulo: Cejup, 1993. p. 157. *Apud*: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. Dialética: São Paulo, 2009. p. 126.

senão o fornecimento de acesso a um recurso informático ou o processamento e armazenamento dos dados provenientes desse acesso, sem qualquer análise dessas informações, de um lado (fornecedor), e a utilização dessas aplicações pela interação entre usuário e software, de outro (consumidor).

Dessa forma, afastada a configuração como fato gerador do ICMS-Transporte e do ICMS-Comunicação, previstos no art. 155, II, da Constituição Federal, resta apenas a análise de um possível enquadramento da contratação de SaaS em um dos serviços listados pela Lei Complementar 116/03.

3.4. Do enquadramento da contratação de SaaS na Lista Anexa à LC 116/03

Demonstrou-se que o *Software as a Service* não implica somente numa aquisição de licença de uso, mas também na contratação de atividades correlatas ao programa ¹²⁵ – que, tradicionalmente, ficariam a encargo do próprio licenciante de software –, parte em que a operação é classificada como prestação de serviços de qualquer natureza. Para que o ISS incida sobre a contratação de tais atividades, entretanto, é imprescindível a sua previsão expressa em lei complementar (Lei Complementar 116/03).

O arquétipo constitucional do ISS (art. 156, II, da Constituição Federal) impõe a previsão em lei complementar dos serviços tributáveis pelo gravame. Ao elaborar tal norma, o legislador infraconstitucional optou por uma lista taxativa descritora dos critérios de identificação dessas atividades, compondo, assim, a hipótese de incidência do ISS.

A princípio, verifica-se que a Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03 contempla várias das atividades inerentes a todas as modalidades de cloud computing, mormente as que guardam relação com o *Software as a Service*. São elas: programação (subitem 1.02); processamento de dados (subitem 1.03); elaboração de programas de computadores (subitem 1.04), quando se trata de contratação de softwares customizados ou sob encomenda a serem disponibilizados em nuvem; suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação (subitem 1.07); e planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas (subitem 1.08), uma vez que o próprio SaaS é disponibilizado por meio de página da internet. Tais atividades, no entanto, não compreendem a totalidade dos serviços que devem ser prestados para que o usuário tenha acesso ao SaaS.

¹²⁵ SANTOS, op. cit., 2011, p. 54.

Como visto, a contratação do SaaS implica a contratação de serviço *sui generis* que abrange todas essas atividades mencionadas de modo indissociável. Essa nova categoria de serviço, composta por uma série de outras prestações, não está expressamente prevista na Lei Complementar 116/03 e configura atividade diversa daquelas listadas nessa norma.

Com efeito, as prestações contratadas e imprescindíveis ao uso do SaaS consistem em espécie distinta que, além de contar com as atividades supracitadas, constantes na Lista Anexa, inclui outros serviços prestados com vista a oferecer acesso remoto a software, isto é, garantir a disponibilização de todo o aparato contratado e dos meios para que o usuário, a partir de uma conexão à rede, possa usufruir inteiramente dos recursos do programa, exercendo seu direito de uso. Podemos citar, por exemplo, o serviço de manutenção e disponibilização de provedor de acesso à nuvem, que não está previsto na lista.

Ademais, a contratação de SaaS também não se enquadra na tentativa do legislador ordinário de alcançar situações razoavelmente relacionadas entre si ao prever, no item 1 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, a incidência de ISS sobre “serviços de informática e congêneres” ¹²⁶.

É que o emprego do termo “congênere” faz referência àquilo que pertence ao “*mesmo gênero, espécie, tipo, classe, modelo, função etc.*” ¹²⁷, e gênero, por sua vez, diz respeito a grupo que compartilha das mesmas propriedades e características. Sobre o serviço de informática, DÁCOMO o define como

“a relação jurídica cujo objeto é composto pelo tratamento, armazenamento e processamento da informação, ou seja, projeto, execução, instalação e operação de dados mediante o uso de computadores e outros equipamentos de processamento de dados.

Ressalte-se que a lista de serviços tem caráter restritivo; sendo assim, nem todos os serviços de informática são tributáveis, mas somente aqueles abaixo descritos” ¹²⁸.

Como vimos, os serviços intrínsecos à contratação de SaaS não se esgotam apenas nesses citados, compreendendo também novas atividades que surgiram com o desenvolvimento da indústria da Tecnologia da Informação, a maioria envolvendo a internet.

¹²⁶ Quanto ao uso do vocábulo “congêneres”, SABBAG observa: “*Os itens que contêm o termo ‘e congêneres’ comportam interpretação analógica (para o STF), pois congênere significa ‘pertencente ao mesmo gênero, idêntico, semelhante ou similar’ [...]. Portanto, a indigitada expressão designa que se afastou a aplicação literal do art. 108, § 1º, do CTN, que preconiza: ‘O emprego da analogia não poderá resultar em exigência de tributo não previsto em lei’*” (SABBAG, op. cit., 2011, p. 993).

¹²⁷ HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 800. *Apud*: DÁCOMO, op. cit., 2007, p. 42.

¹²⁸ DÁCOMO, op. cit., 2007, p. 50.

Assim, não se pode falar em enquadramento dos serviços contratados em conjunto com o licenciamento do SaaS na categoria “serviços de informática e congêneres”, uma vez que “a lei municipal deverá sempre se ater ao princípio constitucional da legalidade e tipicidade cerrada da lei, para evitar extrapolação do elemento signo ‘congêneres’, fazendo nascer prestação de serviço não compatível com a condição taxativa do rol contido na Lei Complementar n. 116/2003”¹²⁹.

Conclui-se, portanto, que, ante a não conformação da contratação dos serviços relacionados ao SaaS à nenhuma das atividades previstas na Lei Complementar 116/03 e, consequentemente, à hipótese de incidência do ISS, o tributo não é devido no caso – embora a incidência possa ocorrer caso o legislador ordinário venha a incluir na Lista Anexa subitem que descreva a operação complexa em que todos esses serviços, acrescidos de alguns outros, são contratados, em conjunto com a licença de uso sobre o *Software as a Service*, de modo a viabilizar o acesso à nuvem e aos recursos contratados.

Nesse sentido, a Proposta de Lei Complementar (PLC) 171/2012¹³⁰, em trâmite no Congresso Nacional, recomenda a inserção do subitem “serviços de computação em nuvem” à Lista Anexa à Lei Complementar 116/03. No entanto, de acordo com a AMCHAM – Câmara Americana de Comércio, “O PLC não tem boa receptividade junto ao setor privado por falta de critérios consistentes, e as chances de ser aprovado são baixas”¹³¹, por padecer de rigor técnico e jurídico. De fato, a proposição sequer apresenta um encadeamento lógico de argumentos jurídicos para a inclusão, tendo por conteúdo apenas o artigo “Tributação em Computação em Nuvem”, de autoria de Fernando A. C. Gaia, Maurício Barros e Georgios T. Anastassiadis e publicado no Jornal Valor Econômico de 26 de fevereiro de 2012, que apenas alerta para a urgência de se suprir a carência normativa sobre o tema, a fim de diminuir a insegurança jurídica das empresas que trabalham com cloud computing.

Alertamos ao fato de que, se incluída na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, a prestação de serviço inerente ao modelo de cloud computing ficará sujeita apenas ao ISS, ainda que esteja atrelada ao licenciamento de uso (que, como vimos, se amolda à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria). Nesse sentido, o art. 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/03

¹²⁹ SABBAG, op. cit., 2011, p. 993.

¹³⁰ AMCHAM - CÂMARA AMERICANA DE COMÉRCIO. **Sem lei específica e por abarcar diversas modalidades, cloud computing dificulta enquadramento tributário pelas empresas**. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2012/sem-lei-especifica-e-por-abarcar-diversas-modalidades-cloud-computing-dificulta-enquadramento-tributario-pelas-empresas>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

¹³¹ O andamento do Projeto de Lei Complementar 171/2012, de autoria do Dep. Carlos Bezerra (PMDB/MT), está disponível em: < <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=543746>>. Acesso em: 23 jan. 2013

estabelece que, ressalvadas as exceções expressas na Lista Anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, “*ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias*”. Por outro lado, enquanto não houver tal previsão, “*o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na Lista fica sujeito ao ICMS, exclusivamente*”¹³².

¹³² SABBAG, op. cit., 2011, p. 995.

Conclusão

Com suas características e vantagens únicas, o cloud computing garantiu posição de destaque no cenário virtual e é um dos setores que encabeça o vertiginoso desenvolvimento da indústria da Tecnologia da Informação. Trata-se de ambiente virtual no qual o usuário, geralmente mediante pagamento periódico, contrata recursos de acordo com sua demanda pessoal, tendo acesso remoto à solução escolhida, por qualquer máquina que se conecte à internet e, conseqüentemente, à nuvem.

Com a contratação de *Software as a Service*, uma das modalidades de cloud computing, o usuário passa a ter acesso a determinado programa de computador por nuvem, isto é, o software será disponibilizado em uma página na internet (no caso das nuvens públicas) a qual o contratante se conecta mediante apresentação de login e senha fornecidos. A recente popularização da categoria no Brasil, bem como o escasso estudo tributário sobre essa modalidade, leva a uma incerteza acerca da possibilidade de a aquisição de acesso a esses recursos resultar no surgimento de obrigações tributárias. O presente trabalho buscou uma análise da eventual adequação da contratação de *Softwares as a Service* às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, passando pelo exame da complexa natureza jurídica dessa categoria e das operações que a envolvem.

Ao contratar o *Software as a Service*, o usuário passa a ter acesso ao programa de computador e todos os recursos a ele inerentes, se utilizando, portanto, do direito de uso sobre o bem imaterial em questão. Por se tratar de uma operação que visa disponibilizar o software e suas utilidades ao contratante, fala-se em uma cessão de direitos de uso do programa realizada por meio de contrato de licença de uso.

Por outro lado, a provisão do SaaS não implica somente na mera transferência do direito de uso, pois sua localização desconhecida, típica das modalidades de cloud computing, vincula a utilização do software a uma série de atividades que possibilitam sua acessibilidade por nuvem. Assim, sem o serviço de disponibilização do SaaS, o usuário/contratante não pode sequer exercer seu direito de uso, motivo pelo qual um contrato de prestação de serviços é também imprescindível a essa modalidade.

Portanto, entendemos que a contratação de *Softwares as a Service* consiste em uma operação complexa em que a licença de uso e o contrato de prestação de serviços são indissociáveis. Diferentemente das demais operações que abarcam mais de uma relação jurídica, na contratação de SaaS, a cessão de uso e o ajuste de serviços devem necessariamente ocorrer de modo concomitante, pois seus objetos se complementam: é

impossível não só o exercício do direito de uso do programa de computador sem a prestação de determinados serviços, mas também a efetivação de tais serviços sem a aquisição do direito de uso do software. Trata-se de operação complexa *sui generis*, pois.

Com relação à eventual concreção à hipótese de incidência de ICMS, verifica-se que, de todas as cinco hipóteses de incidência extraídas do art. 155, II, da Constituição Federal, regra-matriz do tributo, apenas o ICMS sobre operações de circulação de mercadoria destinadas ao consumo (ICMS-Mercadoria) e sobre o serviço de comunicação também orientado ao consumo (ICMS-Comunicação) poderiam gerar dúvidas quanto a uma possível obrigação tributária. As demais hipóteses de incidência do ICMS, quais sejam, (i) serviço de transporte interestadual e intermunicipal, (ii) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e (iii) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, não apresentam qualquer semelhança com a operação estudada, sendo indiscutível a inocorrência de seu fato gerador.

No que tange ao ICMS-Mercadoria, verificamos a adequação da operação complexa pela qual se tem acesso ao SaaS à hipótese de incidência do gravame, uma vez que a cessão de uso de softwares é operação pela qual se transfere a titularidade do direito de uso (bem móvel enquadrado como mercadoria e destinado ao consumo).

Importante reparar, que o licenciamento de uso de software não tem o condão de provocar a transferência de titularidade dos direitos autorais do software, que permanecem com o cedente. O que ocorre é apenas a cessão parcial de direitos, ou seja, a transmissão do direito de uso, a ser exercido com restrições, ao usuário – essa transação patrimonial, no entanto, já é suficiente para que se configure o fato gerador do ICMS-Mercadoria (operação de transferência de titularidade de mercadoria destinada ao consumo).

A despeito dessa última ponderação, o Supremo Tribunal Federal, em recente manifestação, deliberou a favor do recolhimento de ICMS-Mercadoria a partir de operações de distribuição de softwares por meio de download, em decisão liminar baseada em orientação pela qual o licenciamento de software implica em sua comercialização, raciocínio que ignora a inexistência, no caso, de transferência de titularidade (circulação) ou de mercadoria. A nosso ver, caso tal entendimento seja efetivamente adotado quando do julgamento definitivo da questão, a Corte Maior incorrerá em erro grave.

Com efeito, ao optar por tal posicionamento, o STF não estará apenas consagrando nova interpretação constitucional mais adequada aos novos tempos de constante avanço na indústria da Tecnologia da Informática, mas deturpando os conceitos de “mercadoria” e “circulação” trazidos pela Carta Maior. Dessa forma, tomamos o juízo

exposto no precedente mencionado como altamente equivocado e reprovável, embora a manutenção dessa orientação possa chegar, por meio de argumentos com os quais não concordamos, ao mesmo resultado que defendemos, isto é, o enquadramento das operações envolvendo a disponibilização de SaaS como fato imponible do ICMS.

Acerca do ICMS-Comunicação, verifica-se que a contratação de SaaS não se amolda à hipótese de incidência do tributo, que abrange a prestação de serviços de comunicação, entendidos como aqueles realizados por um intermediário ao possibilitar a interação por mensagem entre emissor e receptor – fala-se, portanto, em uma relação triangular em que os polos não se confundem e são necessariamente ocupados por figuras distintas. Na contratação de SaaS, por sua vez, a relação jurídica envolve somente dois polos, sendo o provedor de acesso ao software o responsável pela disponibilização do SaaS em nuvem, e o usuário, apenas a parte que utiliza os recursos, de modo que a finalidade da operação não é possibilitar a comunicação ou interação entre eles.

Por fim, ao analisar se possível a incidência do ISS sobre a contratação de acesso SaaS, verificamos que, no momento, esta não seria correta. Isso porque, embora a Lista Anexa à Lei Complementar 116/03 traga a previsão de incidência de ISS sobre o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (subitem 1.05), tal disposição nos parece inconstitucional, uma vez que avança a sua competência e alarga o conceito constitucionalmente delimitado de serviço (obrigação de fazer de caráter econômico) com o fim de estender a tributação a situações indevidas (no caso da licença de uso, cuida-se apenas de obrigação de dar). A questão será dirimida pelo Supremo Tribunal Federal, que há poucos meses reconheceu a repercussão geral do tema.

Ademais, apesar de a operação de disponibilização do SaaS contemplar parcialmente a prestação de serviço tributável, mais precisamente a disponibilização do software em nuvem de modo a assegurar seu acesso ao usuário, tal atividade não está expressamente prevista em lei complementar, pelo que não cumpre um dos requisitos à tributação em comento. No ponto, caso o legislador ordinário venha a incorporar esse serviço no rol da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, a incidência de ISS ao caso será perfeitamente aceitável – é o que tenta fazer o PLC 171/12, que tem por objetivo acrescentar à Lista Anexa um subitem 1.09 que preveja a incidência de ISS sobre “serviços de computação em nuvem”. Com a inclusão na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, pela teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria, a prestação de serviço em conjunto com o fornecimento de mercadoria (direito de uso) estará sujeita apenas ao ISS – a atual ausência de previsão, no entanto, implica a sujeição exclusiva ao ICMS.

Referências Bibliográficas

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de software. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 11, n. 93, fev./mai. 2009.

ATALIBA, Geraldo. ICMS: Incorporação ao ativo; empresa que loca, oferece em 'leasing' seus produtos; descabimento de ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 14, n. 52, p. 73-85, abr./jun. 1990.

_____; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo, v. 25-26, 2004.

BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BITTAR, Carlos Alberto. **Contratos comerciais**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

CAMPOS, Alyson Rodrigo Correia; CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **Dos Contratos**. Recife: Nossa Livraria, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

DÁCOMO, Natalia de Nardi. **A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Noeses, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos: direito civil e empresarial**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. Tributação da computação em nuvem. **Informativo Jurídico Consulex**, v. 26, n. 28, p.16, 9 jul. 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____; ZONARI, Anna Paola. **Curso de Direito Tributário**, v. 2. 2 ed. São Paulo: Cejup, 1993.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. p. 177

_____. **O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 3. São Paulo: Dialética, dezembro de 1995.

LOPEZ, Tereza Ancona. **Comentários ao Código Civil: parte especial: das várias espécies de contratos**. v. 7. São Paulo: Saraiva, 2003

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Imposto Sobre Serviço de Comunicação**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3 ed. São Paulo, Dialética: 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 1999.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação: Conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)**. SILVA, Paulo Roberto Coimbra;

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação sobre o consumo**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Eduardo do. **Direito Tributário Virtual: A concorrência no comércio eletrônico**. 1 ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2009.

NEVES, Fernando Crespo Queiros. **Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Comunicação e Internet**. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software a Internet**. Lisboa: Don Quixote, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTIAGO, Ricardo Teixeira. ICMS no comércio eletrônico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 20, n. 105, jul./ago. 2012.

SOSINSKY, Barrie. **Cloud Computing Bible**. 1 ed. Indianapolis, U.S., Indiana. Wiley Publishing. 2010.

TAURION, Cezar. **Cloud Computing: Computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia**. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direitos reais**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Acesso Eletrônico

ALECRIM, Emerson. **O que é cloud computing (computação nas nuvens)?** Disponível em: <<http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

AMCHAM - CÂMARA AMERICANA DE COMÉRCIO. **Sem lei específica e por abarcar diversas modalidades, cloud computing dificulta enquadramento tributário pelas empresas.** Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2012/sem-lei-especifica-e-por-abarcar-diversas-modalidades-cloud-computing-dificulta-enquadramento-tributario-pelas-empresas>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. **Sem lei específica e por abarcar diversas modalidades, cloud computing dificulta enquadramento tributário pelas empresas.** Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2012/sem-lei-especifica-e-por-abarcar-diversas-modalidades-cloud-computing-dificulta-enquadramento-tributario-pelas-empresas>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP.** Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

CARRARO, Gianpaolo; CHONG, Fred. **Software as a Service (SaaS): An Enterprise Perspective.** Disponível em: < <http://msdn.microsoft.com/en-us/library/aa905332.aspx> >. Acesso em: 23 jan. 2013.

COSTA, Jacqueline Mayer da. **Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS sobre o software no regime tributário brasileiro.** In: Revista do Caap

ESTADOS UNIDOS. National Institute Of Standards And Technology. **Guidelines on security and privacy in public Cloud Computing.** Gaithersburg: 2011. Disponível em: <<http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-144/SP800-144.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

GOUVÊIA RIOS ADVOGADOS. **A não submissão da cessão de direito aos tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, COFINS e PIS).** Disponível em:

<<http://www.gouveiarios.adv.br/images/Artigos/NaoSubmissaoDaCessaoDeDireitoAosTributosSobreOConsumo.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

IIZUKA, André Sussumu. **Tributação do cloud computing é uma incógnita**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-13/andre-iizuka-tributacao-servico-cloud-computing-incognita>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

SANTOS, Eduardo Barboza dos. **Conflito de competência entre as hipóteses materiais de incidência de ICMS e ISS na Cloud Computing-Software as a Service**. Dissertação (Graduação) - Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/36538>>. Acesso em: 22 jan. 2013.

SOUSA, Flávio; MOREIRA, Leonardo; MACHADO, Javam. **Computação na nuvem: Conceitos, tecnologias, aplicações e desafios**. Disponível em: <<http://www.ufpi.br/subsiteFiles/ercemapi/arquivos/files/minicurso/mc7.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.